

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

**IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM
ACTIVIDADES (CBA) NUMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR EM
CABO VERDE**

HENRIETTE AILINE DOS SANTOS SILVA

SÃO VICENTE, ABRIL/2013

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

**IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM
ACTIVIDADES (CBA) NUMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR EM
CABO VERDE**

HENRIETTE AILINE DOS SANTOS SILVA

ORIENTADOR: MESTRE CARLOS MONTEIRO

SÃO VICENTE, ABRIL/2013

*“Buscai, pois, em primeiro
lugar o reino de Deus e a
sua justiça*

*e todas as outras coisas vos
serão acrescentadas.”*

Mt 6:33

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos MEUS PAIS,

António Silva e Francisca Santos

Pelo amor e educação que me deram,
pelo grande incentivo, pela compreensão,
por acreditarem em mais este desafio da minha vida,
e por nunca terem perdido a esperança no momento em que a perdi.

Divido então, com vocês os méritos desta conquista.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela vida, por iluminar meu caminho, proporcionando-me força, saúde, orientação e persistência para alcançar os meus objetivos.

Ao meu orientador, Mestre Carlos Monteiro, pela sua sabedoria, dedicação, pelas horas cedidas no seu ambiente de trabalho, para me auxiliar no desenvolvimento e na revisão deste trabalho, o que tornou possível a sua realização, meu sincero agradecimento.

A minha tia, Conceição Sancha, pela inteira disponibilidade em fazer a revisão de todos os textos que constam deste trabalho

Ao docente Nadir Almeida, pela revisão da parte em inglês deste trabalho.

Aos meus pais, meu irmão, familiares e amigos pelo amor, pela compreensão e incentivo sempre demonstrados.

As minhas amigas e colegas de curso Cláudia Almeida, Helena Lima, Ivanina Delgado e Rosy Fonseca, pelo nosso companheirismo, pelos momentos bons e também pelos de grande dificuldade dos quais enfrentamos, apoiando umas as outras para chegarmos juntas ao final desta etapa.

As minhas amigas, Eliane Santos e Nélida Dongo, pelo apoio, pela preocupação com a realização deste trabalho, pela presença, carinho, incentivo, amizade e principalmente por estarem sempre presente no final de cada etapa realizada.

A todos os responsáveis da entidade objeto de estudo, pelas informações fornecidas que foi necessária para a realização da parte empírica deste trabalho, e também aos colaboradores que se dispuseram a responder ao questionário.

Ao ISCEE, pela oportunidade de concluir o meu curso.

Aos docentes e mestres que transmitiram seus conhecimentos e ensinamentos durante todo o período do curso, minha sincera gratidão.

***“A dívida de gratidão, essa não desaparece com este singelo agradecimento,
Irá perdurar pelo tempo fora.”*** Moreira, J.

RESUMO

Actualmente, a gestão de gastos assume um papel fundamental nas empresas modernas. A globalização, aliada às novas tecnologias, exige que essas empresas sejam ágeis e competentes. Neste contexto, a gestão eficiente dos recursos e a obtenção de informações precisas que apoiem na tomada de decisão, dependerão em grande parte, de um sistema de custo.

A utilização de diversas tecnologias e ferramentas faz com que as empresas tenham cada vez mais gastos indiretos relativamente aos gastos diretos. Logo, o método CBA surgiu como alternativa aos sistemas de custeio tradicionais numa tentativa de solucionar ou, pelo menos, minimizar o problema de atribuição dos gastos indiretos.

O presente trabalho pretende abordar o método CBA e propor uma metodologia de implementação do sistema numa Instituição de Ensino Superior, evidenciando e discutindo as principais vantagens e desvantagens associadas a esta metodologia e identificando as suas contribuições para a gestão das IES.

De acordo com as pesquisas feitas, conclui-se que nenhuma das IES em São Vicente possui um sistema de contabilidade de gestão, mas verificou-se que todas têm conhecimento deste sistema e consideram-no o melhor método de gestão para análise dos gastos.

Os resultados obtidos no estudo de caso demonstram que o objetivo foi atingido, apurando-se que o método CBA é o mais adequado para o suporte à gestão, tendo em conta que ultrapassa as insuficiências de informação sobre os gastos.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades; Implementação do CBA nas IES.

ABSTRACT

Currently, cost management plays a key role in modern business. The globalization, allied to the new technologies, demands that those companies are agile and qualified. In this context, an efficient management of the resources and the gathering of precise information which support the decision-making process will depend, largely, of an effective cost management system.

The use of different technologies and tools makes companies have more indirect costs than direct. Therefore, the ABC method was devised as an alternative to the conventional means of costing in an attempt of solving or, at least, minimizing the problem of the attribution of indirect costs.

Our work intends to analyze the ABC method and to propose a methodology of implementation of such system in an Institution of Higher Education, showing and discussing the main advantages and disadvantages associated with this methodology and identifying its contributions for the administration of these Institutions.

Our research has shown that, none of the IHEs in São Vicente has a management accounting system, although all have knowledge of it and consider it as being the best administration method for the analysis of expenses.

The results obtained in the case study demonstrate that the objective was reached: to conclude the ABC method is the most adequate to support the administration, as it overcomes the problem of lack of information on the running costs.

Keywords: Activity-Based Costing; Implementation of ABC in IHEs.

ÍNDICE

DEDICATÓRIA	II
AGRADECIMENTOS.....	III
ABSTRACT	V
ÍNDICE	VI
GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS	VIII
ÍNDICE DE QUADROS.....	IX
ÍNDICE DE FIGURAS.....	X
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Justificação do tema.....	2
1.2. Objetivos Propostos	2
1.2.1. Objetivo geral.....	2
1.2.2. Objetivos específicos.....	2
1.3. Objeto.....	3
1.4. Metodologia.....	3
1.5. Organização do Trabalho	4
CAPÍTULO II - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	5
1. Conceitos básicos	5
2. O Custeio Baseado em Atividades	7
2.1. O surgimento e a evolução do CBA.....	7
2.2. Conceito.....	9
2.3. Objetivos.....	10
2.4. Elementos do sistema CBA	12
2.5. Utilização e a Importância do método.....	17
2.6. Fases e dificuldades na implementação do CBA	19
2.7. Vantagens e benefícios do método.....	23
2.8. Críticas, limitações e rejeição ao modelo	24
2.9. Comparação entre o método CBA e os SCT	26
2.10. O CBA nas empresas de prestação de serviços	27
3. A Gestão nas IES em Cabo Verde e o uso do CBA.....	29
	VI

3.1. As IES em CV	29
3.2. Sistema de Custos nas IES	31
3.3. O CBA nas IES	32
CAPÍTULO III – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	34
1. A pesquisa	34
2. O estudo de caso	35
CAPÍTULO IV – ESTUDO DE CASO: UFP (Universidade Futuro Promissor)	37
1. Modelo de implantação	37
2. Contextualização da empresa em estudo	40
1.1. História	40
1.2. Missão, fins e objetivos	40
1.3. Figurino organizativo e de Gestão	41
1.4. Descrição do sistema de custo atual	43
2. Procedimentos a seguir para a implementação	43
3. Conceção e Implementação do modelo	46
3.1. Identificação dos recursos e das atividades	46
3.2. Seleção dos indutores de recursos	48
3.3. Identificação dos indutores de atividades	53
3.4. O gasto dos objetos de custeio	55
4. Análise dos resultados	57
CAPÍTULO V – CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
CONCLUSÃO	58
RECOMENDAÇÕES	60
BIBLIOGRAFIA	61
ANEXOS	65
APÊNDICES	71

GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CBA/ABC – Custeio Baseado em Atividades / *Activity-Based Costing*

GBA/ABM – Gestão Baseada em Actividades / *Activity-Based Management*

CFA - Centro de Formação Agrária

DGESC - Direcção Geral do Ensino Superior e Ciência

EUA – Estados Unidos da América

IES – Instituição de Ensino Superior

INIDA – Instituto Nacional de Investigação e Desenvolvimento Agrário

ISCEE – Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais

ISCJS – Instituto Superior de Ciências Jurídicas e Sociais

ISE – Instituto Superior de Educação

ISECMAR – Instituto Superior de Engenharia e Ciências do Mar

M_EIA – Instituto Universitário de Arte, Tecnologia e Cultura

SCT – Sistemas de Custeio Tradicionais

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro

ULCV – Universidade Lusófona de Cabo Verde

ÚNICA – Universidade Intercontinental de Cabo Verde

US – Universidade de Santiago

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Objetivos do CBA	11
Quadro 2 - Comparação entre o método CBA e o método das secções homogéneas	26
Quadro 3 - Classificação Hierárquica das Atividades	32
Quadro 4 – Alunos inscritos no ano letivo 2012/2013	42
Quadro 5: Indutores de Recurso	51
Quadro 6: Indutores de Atividade.....	55
Quadro 7: Cálculo do lucro ou prejuízo obtido pelo método CBA	56

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Hierarquização das atividades	15
Figura 2 - Relação entre atividades, recursos e custos sob a perspectiva do método.....	17
Figura 3 - Funcionamento do CBA.....	18
Figura 4 - As diferentes etapas do processo CBA	21
Figura 5 - Matriz Recurso-Atividade	37
Figura 6 - Matriz Atividade-Objetos de Custeio	38
Figura 7 – Calendarização das tarefas.....	45
Figura 8 – Matriz de Recursos.....	46
Figura 9 – Matriz Recurso-Atividade	47
Figura 10 – Matriz Recurso-Atividade com coeficientes	52
Figura 11 – Matriz Atividade-Objeto de Custeio	53
Figura 12 – Matriz Atividade-Objeto de Custeio com coeficientes~	55

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

Na economia de hoje, um dos problemas que mais ameaça as empresas são os gastos incontrolados. Até mesmo as melhores empresas podem perder dinheiro por não aproveitarem as grandes oportunidades de racionalizar os seus gastos. Na busca de melhorar a competitividade as empresas passaram a focar seus esforços no aumento da produtividade com a redução dos seus gastos, o que só é possível com um sistema de informação flexível e ágil, que forneça uma integração para os gestores regerem a dinâmica do mercado.

A implementação de métodos de custeio tornou-se muito importante para as empresas e, há muitos anos, são utilizados pelas organizações como ferramenta fundamental de controlo dos gastos e no auxílio para tomada de decisão. As empresas utilizam esses métodos para verificar a relação entre as atividades realizadas para a obtenção de receitas e consumo de recursos, além de avaliar o valor que cada atividade agrega na prestação dos seus serviços. A implementação desses métodos leva as organizações a alocar os gastos da melhor forma, distribuindo-os conforme o seu uso.

Os sistemas de custeio tradicionais com o seu foco nos custos e resultados analíticos, apresentaram fortes limitações face às necessidades e, desta forma deixaram de ser eficazes para os gestores tomarem decisões estratégicas. Foram considerados, por muitos autores, sistemas ultrapassados por se limitarem a afectar os recursos consumidos aos respetivos departamentos, em proporção do volume de produção para a valorização dos produtos e *stocks*.

Algumas críticas mais acentuadas surgiram dos trabalhos de Kaplan e Cooper (1998). O desajustamento desses sistemas, enquanto ferramentas de gestão, deve-se à desatualização da sua metodologia de trabalho face a recente realidade industrial, e daí tornou-se necessária a utilização de métodos que fornecem informações capazes de lhes permitir o conhecimento detalhado sobre os recursos necessários para a realização das suas atividades.

É neste sentido que surge o método de custeio baseado nas atividades, desenvolvido por Kaplan e Cooper, de forma a fazer face a repartição inadequada dos gastos indiretos, para trazer melhorias na qualidade das informações sobre os gastos, logo o porquê da ideia de implementar o CBA numa instituição de ensino superior, permitindo uma visualização dos gastos através da análise das atividades executadas dentro da instituição, auxiliando-as a serem eficientes e lucrativas.

1.1. Justificação do tema

A razão da escolha desse tema é que neste mundo competitivo em que nos encontramos torna-se necessário acompanhar a evolução tecnológica, e adaptar a novas técnicas de gestão para melhor destacar-se no mercado e, como nas instituições de ensino superior não podia ser diferente, há a necessidade de implementação do método CBA para melhorar a repartição dos seus gastos. Sendo que normalmente utilizam os métodos de custeio tradicionais, os quais não se tem informações necessárias para delinear o gasto real de cada atividade. E, como qualquer empresa, deve-se perguntar: os nossos recursos estão a ser utilizados de maneira eficiente e eficaz? Quais os cursos mais rentáveis ou os com maior prejuízo? Tenho condições de abrir novos cursos? Ou quais devo fechar?

Logo supomos que o método CBA pode responder as questões acima referidas.

1.2. Objetivos Propostos

1.2.1. Objetivo geral

O objetivo global deste trabalho consiste em apresentar uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades numa instituição de ensino superior, a fim de superar as limitações existentes com o apuramento dos gastos ocorridos no ensino.

1.2.2. Objetivos específicos

Para atingir o objetivo global, é necessário o atendimento de alguns objetivos específicos:

- Abordar a teoria subjacente ao método CBA;
- Identificar os principais aspectos relacionados com a implementação do método CBA encontrados na literatura;
- Implementar o CBA numa instituição de ensino superior;
- Analisar os resultados obtidos;

1.3. Objeto

As empresas geralmente, utilizam os métodos de custeio tradicionais, o que resulta em problemas no momento das decisões, gerando distorções na rendibilidade dos serviços e na falta de controlo no apuramento dos gastos.

Por estarem inseridas num mercado competitivo, as IES são obrigadas a adotarem novas tecnologias, pois necessitam de ferramentas que as auxiliam nas tomadas de decisões para aumentar a competitividade, aperfeiçoar os serviços prestados e eliminar os desperdícios. Assim, é necessário que as informações obtidas sejam as mais próximas da realidade, sendo as IES empresas prestadoras de serviços, a implementação do método CBA é considerado o ideal.

Diante disso, a indagação do problema passa a ser:

É possível implementar o CBA numa Instituição de Ensino Superior?

1.4. Metodologia

A pesquisa no trabalho apresentado incidiu-se num estudo de caso a ser desenvolvido numa IES, situada em Mindelo. A recolha de dados baseou-se em pesquisas bibliográficas, questionários e pesquisa documental.

1.5. Organização do Trabalho

O estudo está estruturado em cinco capítulos, além das referências bibliográficas, os quais são apresentados a seguir:

O primeiro capítulo refere-se a introdução e sua envolvente. Procuramos explanar a pertinência do tema escolhido, identificando o objeto e os objetivos, bem como a justificativa, a metodologia e a estrutura.

A fundamentação teórica está desenvolvida no capítulo II. Primeiramente apresenta-se os conceitos de Contabilidade de Gestão e de gastos e, na sequência faz-se uma incursão teórica sobre o método CBA, destacando sua evolução, importância e fases de implementação. E, finalmente, discorre-se sobre a gestão nas Instituições de Ensino Superior em Cabo Verde e o uso do método CBA nas instituições.

No capítulo III, descreve-se a metodologia aplicada, demonstrando os procedimentos a seguir para a realização deste estudo.

No quarto capítulo é apresentado o estudo de caso, onde a IES, empresa objeto de estudo, é caracterizada e abordada a sua forma de gestão. Ocorre também o processo de implementação do método CBA, a análise dos resultados obtido com o método proposto.

No quinto capítulo são apresentadas as principais conclusões obtidas a partir dos resultados alcançados com o desenvolvimento do trabalho bem como as recomendações sugeridas para possíveis trabalhos a serem desenvolvidos.

E por fim, encontra-se a bibliografia, os anexos e os apêndices.

CAPÍTULO II - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta o referencial teórico empregado na pesquisa, abordando os seguintes aspectos: a contabilidade de gestão, gastos, os sistemas de custeio, a metodologia de custeio baseada em atividades e a gestão das IES.

1. Conceitos básicos

É necessário salientar uma noção de contabilidade de gestão, sistemas de custeio e de gastos.

A contabilidade de gestão surge nas organizações, como um desenvolvimento da tradicional contabilidade industrial e, em fase posterior, contabilidade de custos. Enquanto a contabilidade de custos se preocupa fundamentalmente com a afetação dos custos a determinados objetos, já a contabilidade de gestão tem perspectiva mais globalizante da informação financeira, traduzida não apenas em custos, mas também no tratamento dos proveitos, ativos e passivos, como elementos fundamentais de informação para a gestão. (Borges e Rodrigues, 2008)

De acordo com Souza (2010), com o aumento da concorrência e com a maturidade dos produtos, os preços e as margens destes, inevitavelmente, diminuem. Com isso, as empresas que não dispõem de um adequado sistema de custeio e de gestão dos custos, tendem a ficar vulneráveis às pressões da concorrência.

Os sistemas de custeio decidem o que será levado em consideração, ou seja, qual a informação mais importante nos gastos, e analisar como é obtida a informação sobre os gastos.

A contabilidade de Gestão requer a existência de sistemas de custeio para que, ao final do processo, seja possível obter-se o valor a ser atribuído ao objeto de estudo.

Para Caiado (2011) os principais sistemas de custeio são:

- Custeio Total;
- Custeio variável;

- Custeio Racional;
- Custeio Baseado em atividades;

É de tal importância fazer uma breve referência ao conceito de custo/gasto.

Para Carvalho (1999) *apud* Afonso (2002, p. 35) custo define-se como “*A tradução monetária dos recursos sacrificados para determinado objecto de custo e para determinado fim.*”

Custos, ou melhor Gastos (de acordo com as modificações efectuadas na normalização contabilística de Cabo Verde em 2008) são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio. (SNCRF, 2008, p. 21)

De acordo com Carvalho e Major (2009), consoante o grau de associação ao produto final os gastos dividem-se em:

- Gastos directos (*direct costs*) – aqueles que são directamente imputáveis aos objectos de custeio, ou seja, variam com o volume de produção.
- Gastos indirectos (*overheads*) – correspondem aos gastos gerais da empresa, que integram os gastos comuns a vários produtos/serviços e os gastos que por razões de materialidade, conveniência ou tratamento mais adequado não são imputados directamente.

2. O Custeio Baseado em Atividades

2.1. O surgimento e a evolução do CBA

Na década de 80, muitos autores criticaram a metodologia praticada pelos sistemas de custeio tradicionais e assim deram início ao processo de revisão desses sistemas. (Struett *et al.*, 2007)

Essa década caracterizou-se pela delicada relação entre a literatura contábilística académica e as práticas de contabilidade de gestão (Silva *et al.*, 2010). Ainda hoje, vários trabalhos de investigação a nível da contabilidade desviavam-se da verdadeira realidade contábilística das empresas.

A inesperada urgência na utilização de ferramentas contábilísticas adaptáveis as novas exigências do mercado associada com a crescente dinamização do mercado global, e a crescente onda de críticas associadas ao uso de custeio do produto, impulsionaram a investigação académica das práticas de contabilidade de gestão (Silva *et al.*, 2010).

As críticas aos sistemas de custeio tradicionais, eram principalmente porque utilizavam um único “*cost driver*” para a distribuição dos gastos indiretos. De acordo com Kaplan e Cooper (1998) esses sistemas caracterizam-se por utilizar uma metodologia simplista quando relaciona os gastos e as exigências dos produtos, não medindo de forma precisa o gasto dos recursos utilizados para o *design* e a produção dos produtos e a posterior venda e distribuição para clientes. Deixando, assim, de fornecer informação capaz de auxiliar a tomada de decisão. É, neste contexto, que surge o interesse pelo sistema CBA.

A partir dessa época o sistema CBA, começa a chamar atenção na literatura contábilística. Esta apoia-se, essencialmente, em estudos de caso de empresas industriais americanas, o que aumenta o interesse de académicos e gestores em torno do seu conceito. (Armstrong, 2002)

Não existe todavia consenso, quanto aos verdadeiros criadores do sistema CBA. Contudo, a maioria dos autores está de acordo em afirmar que este ganhou popularidade

com a obra de Johnson e Kaplan em 1987 “*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*” (Azevedo *et al.*, 2005).

Este sistema, como teoria em aperfeiçoamento, tem vindo a sofrer adaptações na sua estrutura conceptual à medida que a realidade empresarial e o estudo académico da contabilidade de gestão se alteram.

Machado *et al.* (2009) aponta algumas modificações feitas no sistema CBA:

- 1º. Redefinição do conceito de excesso de capacidade para capacidade não utilizada, dando assim uma maior importância à compreensão da estrutura dos gastos.
- 2º. Definir uma hierarquia de gastos por unidade (trabalho direto, matérias-primas, gasto das máquinas e energia), pois só estes gastos devem ser imputados ao produto.

O autor ainda refere que esses ajustamentos foram de tal modo significativos que chegaram mesmo a levantar dúvidas quanto aos verdadeiros pilares do próprio sistema, conduzindo um dos impulsionadores do seu aparecimento, Thomas Johnson, a afastar-se do novo conceito do CBA.

Kaplan e Anderson (2004) dizem que ultimamente, foi introduzida uma nova abordagem ao conceito do CBA denominada de “Time-Driven”, que veio reduzir a complexidade e o custo de implementação do método CBA, permitindo igualmente fornecer informação mais relevante sobre o custo e o proveito.

2.2. Conceito

A maioria dos autores utiliza a terminologia Activity-Based Costing (ABC) para se referir ao sistema. Outros utilizam umas mais específicas, como por exemplo, gestão baseada em atividades, gestão de custeio baseado nas atividades, contabilidade de atividades, gestão de atividades, análise de atividades, análise de custo de atividades ou apenas Custeio Baseado em Atividades – CBA.

Nakagawa (1994, *apud* Struett *et al.* 2007), diz que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades.

Quer isto dizer que os produtos surgem como decorrência das atividades, consideradas necessárias para fabricá-los, comercializá-los e, ainda, para atender às necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

O mesmo autor (1994), desta vez citado por Gonçalves (2006), considera o CBA ainda como uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica dos gastos relacionados com as atividades que impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Martins (2002) concorda com a mesma ideia, ao afirmar que a metodologia CBA procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pela distribuição arbitrária dos gastos indiretos. O método não segrega gastos e despesas, e sim separa atividades que adicionam ou não valor aos produtos.

The Institute of Management Accounting, *apud* Müller (2001) considera o CBA como um método de gestão dos gastos que identifica atividades de negócio desempenhadas, acumula gastos associados a estas atividades e usa vários vetores de gastos para levar os gastos das atividades aos produtos.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998) o CBA é uma ferramenta de gestão que dá às organizações uma visão mais clara da sua economia interna e externa, e que com a implementação desse sistema os gastos passam a ser visíveis, e, dessa forma, podem ser alvos de programas de redução dos gastos e de aperfeiçoamento de processos.

Drucker (1991) *apud* Gonçalves (2006) afirma que o CBA mostra o porquê que os sistemas de custeio tradicionais não funcionam nas empresas de prestação de serviços.

O CBA define-se como um método de custeio em que os gastos inicialmente são atribuídos às atividades e depois destas aos objetos de custeio, como, produtos, clientes entre outros (Hansen e Mowen, 2001 *apud* Struett, *et al.* 2007). Assim, a suposição subjacente a essa definição é que os objetos de custeio requerem atividades, e estas consomem recursos, que representam gastos.

Com base nas citações acima, pode-se dizer que o CBA é uma metodologia de custeio que visa repartir os recursos às atividades identificadas para cada tipo de organização e o consumo destas atividades pelos objetos de custeio. E tem como propósito a redução das distorções provocadas pelos sistemas de custeio tradicionais. O seu foco é voltado principalmente para os gastos indiretos, que vêm aumentando devido ao avanço tecnológico e ao aumento da complexidade dos sistemas de produção se comparados com os gastos diretos.

2.3. Objetivos

Queiroz *et al.* (2004) declara que os objetivos base do sistema CBA estão relacionados com questões puramente contabilísticas e que para Kaplan (1988) a valorização dos *stocks*, a orçamentação e a melhoria do sistema de custeio em si constituem os principais objetivos inerentes à adoção do método.

E complementa dizendo que, o que diferencia o modelo CBA dos sistemas de custeio tradicionais são os seus objetivos de apoio à gestão e à estratégia da empresa, ou melhor, à definição do preço do produto e do serviço, o apoio da avaliação de desempenho, à melhoria geral dos processos, à análise de rentabilidade de clientes, produtos e serviços, o apoio ao processo de tomada de decisão, à redução dos gastos, à determinação do *mix* de produtos e o desenvolvimento e concepção de novos produtos e serviços.

Já Bettencourt (1999) menciona que o maior objetivo do CBA é melhorar a repartição dos gastos indiretos nas empresas, para reduzir as distorções provocadas pela

distribuição arbitrária desses gastos. Quando uma parcela dos gastos indiretos de uma empresa se torna relevante nos gastos totais, o controle e a gestão desses gastos são essenciais para o negócio. A tomada de decisão, através do delineamento das atividades da empresa, permite a visão do que agrega valor ao negócio e reduz os erros provocados pela má distribuição dos gastos indiretos.

Na sequência, o quadro a seguir resume os principais objetivos do CBA na perspectiva de alguns autores:

Quadro 1 - Objetivos do CBA

Autor (Ano)	Objetivos do CBA
Cooper (1989)	Oferece informações de gastos mais precisas sobre atividades e processos de negócios e também sobre os produtos, serviços e clientes servidos por estes processos.
Nakagawa (1994) <i>apud</i> Santos (2006)	Facilita a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos).
Innes e Mitchell (1998)	Permite trazer uma maior exatidão ao custeio dos produtos e consequentemente reforça a confiança da informação de gastos produzida para os propósitos definidos.
Martins (2002)	Trata, adequadamente, os gastos indiretos de fabricação para a redução das distorções dos gastos de produção.
Machado <i>et al.</i> (2009)	O objetivo base do CBA passou, assim, da realidade do custeio do produto para a importância da hierarquia dos gastos na organização, da identificação dos gastos e dos proveitos e do apoio da tomada de decisão.

Fonte: Elaboração própria

Em suma, pode-se dizer que o CBA permite uma melhor visão os gastos, principalmente os indiretos, algo que os sistemas de custeio tradicionais não faziam, e dá aos gestores informações precisas para a tomada de decisão.

2.4. Elementos do sistema CBA

Os principais elementos do sistema CBA são, como se pode ver nas definições anteriores, os recursos, as atividades e os objetos de custeio. E ainda existem os indutores de custo, que se subdivide em indutores de recurso e indutores de atividade.

⌘ Recursos

Carvalho e Major (2009) dizem que a definição dos recursos utilizados pelos sistemas CBA/GBA depende da finalidade destes. Numa utilização tradicional destes sistemas os recursos compreendem todos os gastos reais indiretos da organização utilizados na produção/prestação de serviços e que se encontram na contabilidade financeira. Por sua vez quando o CBA é usado para a realização de previsões e estimativas para períodos futuros, os recursos são de gastos orçamentados (Kaplan e Cooper, 1998).

Martins e Rodrigues (2004) simplificam ao definirem os recursos como “tudo aquilo onde a empresa gasta dinheiro tais como, os gastos com o pessoal, e gasto das matérias-primas”

⌘ Atividades

São as ações desenvolvidas na organização, como por exemplo receção e armazenamento de matéria-prima, verificar a qualidade do produto. (Martins e Rodrigues, 2004)

Caiado (2011) diz que uma atividade é entendida como um conjunto de tarefas executadas ou a exercer para atingir um certo nível de resultados, mediante o consumo de recursos.

Esteves (2008) afirma que uma atividade descreve o que uma empresa faz e de que modo o tempo é gasto, e que ela tem inputs e outputs. A principal função de uma atividade é converter os *inputs*, tais como materiais, mão-de-obra, informações, usando recursos, em *outputs*, que podem ser, por exemplo, produtos ou serviços.

Brimson e Antos (1994) *apud* Machado (2009) dizem que para identificar uma atividade é necessário ter em atenção as seguintes regras:

- Serem constituídas por um verbo, por um adjetivo ou substantivo;
- Devem ter um *output* homogéneo;
- Devem ser realizadas por uma pessoa;
- Devem representar um nível com algum significado dos gastos;
- Devem suportar o processo de gestão;
- Não deve ter em conta o negócio da empresa;
- Devem ser definidas de modo simples.

A definição das atividades faz-se geralmente através de entrevistas aos responsáveis de cada departamento ou secção, ou ainda, através de questionários ou observação directa no local de trabalho. Em consequência, esse efeito deve resultar informação acerca das atividades que são desenvolvidas, o tempo despendido com as diferentes operações, os fornecedores e clientes de cada atividade, os recursos afectos a cada atividade, os *inputs* e *outputs* das atividades e os factores que permitem medir o nível da atividade. (Afonso, 2002)

E ainda o autor refere que a análise das atividades permite identificar as que criam valor ou não valor ilustrando deste modo a cadeia de valor. As actividades que não acrescentem valor devem ser minimizadas ou eliminadas.

Segundo Souza *et al.* (2010) as atividades classificam-se em atividades primárias e atividades secundárias.

As **atividades primárias** são executadas directamente para alcançar o objectivo central da organização. Enquanto as **secundarias** são aquelas que suportam as primárias, como sejam a administração e supervisão. Os gastos dessas actividades são transferidos, em geral, para as actividades primárias através de indutores de gasto.

Afonso (2002) aponta que essa classificação terá também de ter em conta a hierarquização das actividades e a identificação dos atributos que as caracterizam

↳ Hierarquização das atividades

Na maior parte da literatura, a hierarquização das actividades é apresentada em quatro níveis: actividades de nível unitário, actividades de nível lote, actividades de suporte ao produto e actividades de suporte às instalações, de estrutura ou ainda de negócio. (Afonso, 2002)

Segundo Cooper (1990 *apud* Major e Vieira, 2009) estas actividades podem ser definidas como:

Actividades de nível unitário (*«unit level activities»*) – são as mais simples actividades existentes numa organização. Caraterizam-se por consumirem recursos proporcionalmente as quantidades produzidas e vendidas dos outputs da empresa. Têm como exemplos a actividade de produzir, embalar, entre outros.

Actividades de nível lote (*«batch level activities»*) – são realizadas sempre que um novo número de lote é produzido. Os recursos variam em função do número de lotes e ordens de produção. É o caso do processamento de uma ordem de compra ou de venda, da preparação de máquinas.

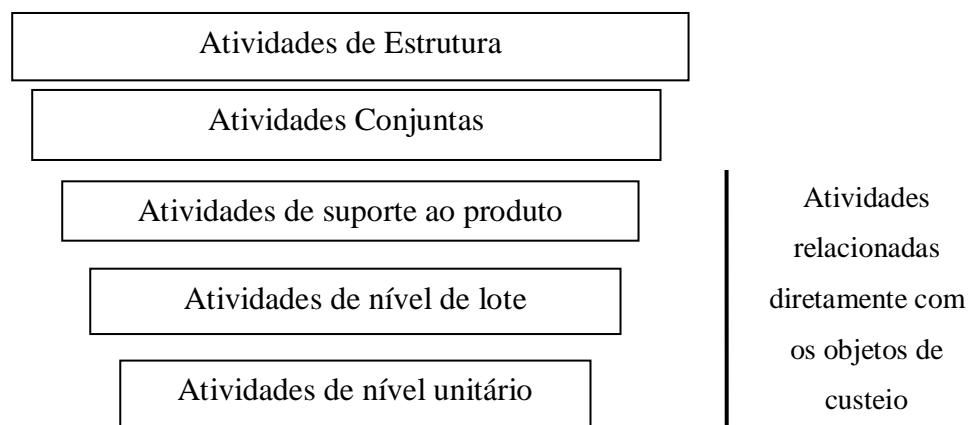
Actividades de suporte ao produto (*«product-sustaining ou service-sustaining activities»*) – ocorrem com o objetivo de vir a permitir a produção e venda das varias linhas de produtos e serviços da empresa. Como por exemplo os estudos de *marketing*, a manutenção/atualização de especificações dos produtos e serviços e o teste individual aos produtos.

Actividades de suporte ao negócio (*«facility-sustaining activities» ou «business-sustaining activities»*) – incluem as actividades que são estruturais à organização e são realizadas para permitir que o objetivo de produzir e vender seja possível na empresa. A literatura não recomenda a atribuição dos recursos dessas actividades pelos objetos de custeio e sim devem ser deduzidos na demonstração de resultados à margem global obtida de todos os produtos/serviços.

Afonso (2002) encontrou referências a cinco níveis de hierarquização das atividades, como é o caso de Beaujon e Singhal (1990) que distinguem cinco níveis diferentes para as actividades: actividades de nível unitário, de nível lote, de suporte ao produto, de suporte ao processo e actividades ao nível da estrutura.

Afonso (2002) indica a introdução de uma nova hierarquia que justifica as actividades de estrutura agregam gastos conjuntos e gastos de estrutura, mas estes são gastos de natureza diferente e deveriam estar desagregados. Os gastos conjuntos são de difícil separação mas alteram-se quando o mix de produtos é diferente, enquanto os de estrutura são bem mais insensíveis a essas alterações. Sugere-se, portanto, a introdução do nível das actividades conjuntas na hierarquização das actividades. Uma actividade conjunta dirá respeito a um conjunto de objectos de custeio.

Figura 1 - Hierarquização das actividades



Fonte: Afonso (2002, p.142)



As macroatividades

As actividades devem ser classificadas segundo as suas características ou atributos. E podem ser: indutores de gasto, o nível de desempenho ou a identificação da actividade como sendo de valor acrescentado ou não.

As actividades (microactividades) podem ser agregadas numa única macroactividade desde que tenham em comum certos atributos como: atributo de processo, nível de actividade e indutor de gasto.

Os gastos que compõem a macroatividade são imputados aos objetos de custeio através de um só indutor de atividade.

✧ **Objetos de Custeio**

Cokins *et al.* (1993, *apud* Carvalho e Major, 2009 p.19) declara que objeto de custeio é tudo aquilo que se pretende custear e para os quais as atividades são realizadas. “*Cost objects are usually parts, services, ingredients, products, customers or distribution channels*”.

São os produtos, serviços, clientes ou projetos que as empresas oferecem, como os definiram Martins e Rodrigues (2004).

✧ **Cost Drivers (Indutores de Gastos)**

Os indutores de gastos, segundo Afonso (2002), exprimem o nível de utilização dos recursos por cada atividade, ou pode ser considerado um factor que influencia o nível e desempenho das atividades ou o consumo de recursos por parte destas.

Para Kaplan e Atkinson (1998), citado por Esteves (2008), o *Cost Drivers* é usado como mecanismo para caracterizar duas situações dentro do método de CBA:

- Os *cost drivers* de recursos permitem identificar a maneira como as actividades consomem recursos, ou seja, demonstram a relação entre os recursos utilizados e as actividades realizadas. Estes *cost drivers* estão intimamente ligados ao volume de produção quer no sistema CBA quer nos sistemas tradicionais.
- Os *cost drivers* de actividade visam atribuir os gastos das actividades aos produtos ou serviços finais. São medidas quantitativas que reflectem o que cada actividade contribui para a actividade do nível seguinte até ao objecto de custeio.

Uma característica importante do método CBA é a utilização de múltiplos indutores de actividade. A diversidade de produtos e o erro que ocorre ao se agregar de forma errada as actividades fazem com que as empresas utilizem mais indutores de actividade, para que possam exprimir de melhor forma as relações de causalidade na construção do gasto. (Afonso, 2002)

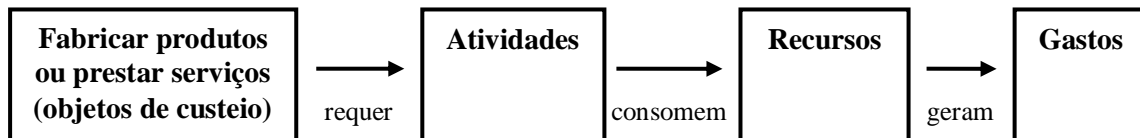
2.5. Utilização e a Importância do método

O CBA estabelece uma relação de causa e efeito entre as atividades e o consumo de recursos (Bromwich, 1999 *apud* Santos, 2006).

Souza et al. (2010) explicam que o método CBA, detém três premissas básicas:

- a) Os produtos requerem actividades;
- b) As actividades consomem recursos;
- c) Os recursos custam dinheiro.

Figura 2 - Relação entre atividades, recursos e custos sob a perspectiva do método



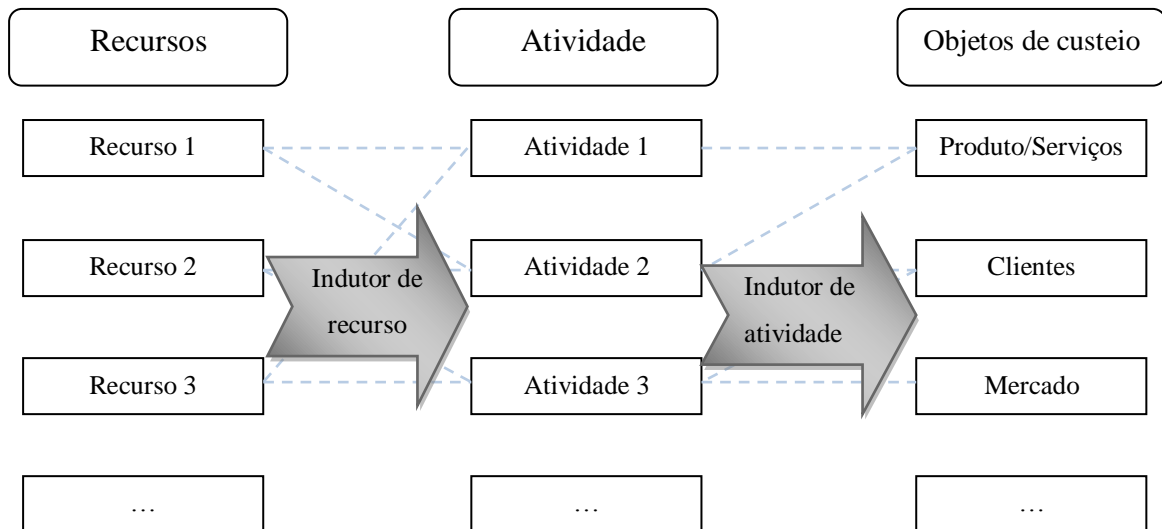
Fonte: Sousa *et al.* (2010, p. 3)

O CBA atribui os gastos às actividades conforme o uso que estas fazem dos recursos; de seguida, distribui os gastos aos objectos de custeio de acordo com o consumo real que estes fazem das actividades, ou melhor, o método determina que o conjunto de recursos de um certo período é distribuído por todas as actividades da empresa, através de unidades de gasto, relacionados com unidades de volume ou não. Logo, essas mesmas actividades são consumidas pelos objetos de custeio, com base nas exigências que esses mesmos objetos impõem às actividades.

O sistema CBA pondera que todas as actividades necessárias à produção e aos processos do negócio geram os encargos indirectos, no entanto, não considera relevantes os gastos de excesso de capacidade e os gastos de investigação e desenvolvimento de novas linhas de produtos (Kaplan e Cooper, 1998)

Na figura 3, o CBA procede à distribuição dos recursos às actividades e aos objectos de custeio, através dos *Cost Drivers*.

Figura 3 - Funcionamento do CBA



Fonte: adaptado de Afonso (2002)

Segundo Sousa (2009), a importância que se dá à utilização do sistema CBA resulta do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor ao *stock*, mas também proporciona informações que auxiliam na tomada de decisão dos gestores, bem como para análise de rentabilidade do produto, a qual influencia depois as estratégias de *Marketing* que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas. Por outro lado, a utilização do sistema de custeio CBA ao exigir controlos pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correcções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo que possibilita a implementação e/ou aperfeiçoamento dos controlos internos da entidade.

2.6. Fases e dificuldades na implementação do CBA

A implementação do CBA requer uma cuidadosa análise do sistema de controlo interno da empresa. Sem este procedimento, que contemple funções bem definidas e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do CBA de forma eficiente e eficaz. Este método, por ser também um sistema de gestão de gastos, pode ser implementado com maior ou menor grau de detalhe, dependendo das necessidades de informações que a administração carece, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e dimensão da empresa. (Sousa, 2009)

De acordo com Drury (2004) *apud* Carvalho e Major (2009), são quatro as etapas a seguir aquando da implementação do sistema CBA:

- i. *Identificação das actividades*: primeiramente há que conhecer o que se faz na organização. Em consequência, identifica-se e descreve-se cada atividade executada.
- ii. *Listagem dos vários recursos da organização e sua imputação as actividades*: nesta etapa pressupõe-se que seja desenhado um mapa que evidencie relações de casualidade entre os recursos e as actividades. Para isso são utilizados *cost drivers* de recursos que associam os recursos às actividades realizadas.
- iii. *Calculo dos custos das actividades e seleção dos cost drivers de actividades*: devem ser considerados diversos aspetos na seleção dos *cost drivers* de actividades, bem como eles devem ser capazes de explicar os gastos das actividades, devem ser fáceis de medir e os inputs de informação para os “alimentarem” devem ser obtidos com facilidade.
- iv. *Calculo dos cost drivers rates¹ e atribuição dos gastos das actividades aos objetos de custeio*: o cálculo destes *cost drivers* fornece informação relevante sobre quanto custa realizar uma unidade de cada uma das actividades da organização. Se multiplicados pelo volume de *cost driver* para cada um dos

¹ As *cost drivers rates* são calculados através do quociente entre o gasto de cada uma das actividades e o total do *cost driver* para o conjunto dos objetos de custeio que requerem cada uma das actividades da organização

objetos de custeio, permitem a atribuição dos gastos de cada atividade aos objetos de custeio.

Horgren et al (1999) *apud* Afonso (2002) também descrevem em quatro etapas para a concepção de um sistema CBA.

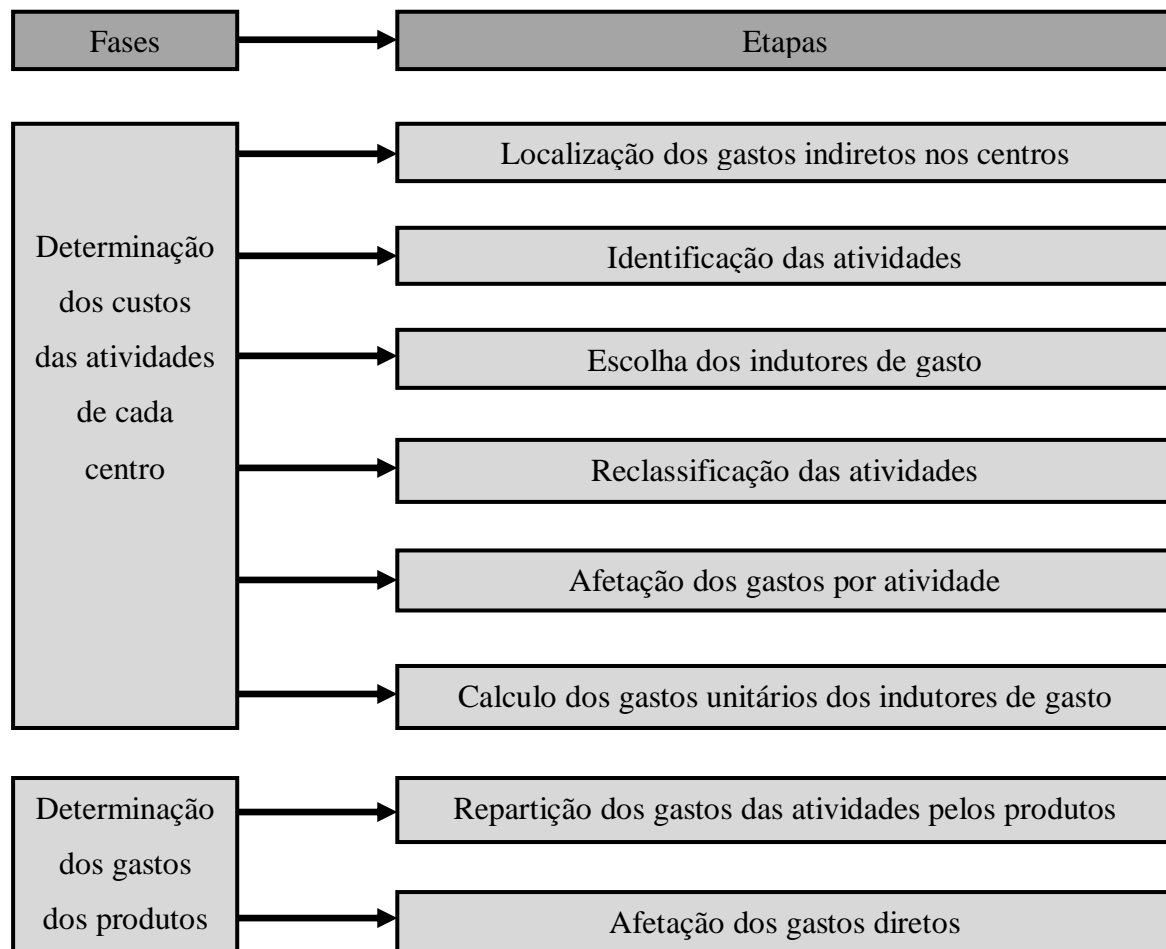
- 1º. Determinar os objectos de custeio, as actividades principais, os recursos e os indutores que lhes estão relacionados.
- 2º. Representar a informação obtida no passo anterior num mapa, fluxograma ou matriz, de modo que se compreenda quais são as actividades, os recursos e as suas interdependências.
- 3º. Recolher informação sobre os indutores de gasto, de modo que seja possível o cálculo dos gastos por objecto de custeio.
- 4º. Interpretar a informação gerada pelo modelo de forma a proceder a correcções e afinações.

Torrecilla (1994) *apud* Sousa (2009), por sua vez diz que podemos distinguir oito etapas no processo de repartição e afectação dos gastos, correspondentes a duas fases:

- 1º Fase - Afetação dos custos das atividades;
- 2º Fase - Afetação aos produtos dos gastos directos e repartição e imputação dos gastos das actividades, com base nos indutores de custos.

Os custos são concentrados nas atividades e depois “transferidos” para os produtos

Figura 4 - As diferentes etapas do processo CBA



Fonte: Sousa (2009, p. 13)

Existe evidência de que muitas empresas tiveram problemas na implementação do sistema, não conseguindo mesmo implementá-lo com sucesso. A literatura apresenta as possíveis dificuldades encontradas durante a implementação do método CBA, apontadas por vários autores.

Cobb (1992) *apud* Afonso (2002), menciona alguns desses problemas:

- Elevado tempo na implementação do método;
- Dificuldades em possuir pessoal competente e disponível;
- Limitação de recursos informáticos;
- Dificuldades no processo de escolha dos indutores;

- Elevado tempo, recursos e formação para a fase de conceção do modelo;
- Foi considerado um sistema bastante dispendioso, sobretudo para as empresas de menor dimensão.

Ainda Innes e Mitchell (1998) citado por Franco *et al.* (2005) referem a outros dificuldades encontradas na implementação do método CBA:

- Dificuldades em encontrar na organização informação disponível para quantificar os *cost drivers* que se consideram mais adequados para operacionalizar o sistema;
- Dificuldade na identificação das atividades, pelo facto de se serem transversais à organização e de se estenderem para lá das fronteiras dos departamentos;
- Grande dispêndio de recursos humanos e financeiros;
- Obriga a revisões periódicas das atividades e dos *cost drivers*, como forma de garantir a qualidade da informação gerada;

Shields (1995) aponta que uma das razões para o insucesso na implementação do método CBA, é o facto de muitas vezes ser tratado como uma inovação técnica e não como uma inovação administrativa.

Muitas organizações têm vindo a preferir manter em funcionamento os seus sistemas convencionais de apuramento de gastos devido ao CBA ser um método significativamente oneroso na sua implementação e manutenção. (Franco *et al.*, 2005)

2.7. Vantagens e benefícios do método

Como qualquer método o sistema CBA apresenta vantagens, bem como os benefícios que importa conhecer.

Carvalho e Major (2009) apresentam as potenciais vantagens do sistema CBA:

- Atribui os gastos com base numa relação causa-efeito, utilizando diversos *cost drivers*, e que, ao captar a desproporcionalidade de sumos, evita distorções e permite uma afetação mais correta dos gastos aos objetos de custeio.
- Engloba todos os recursos da empresa e não apenas os industriais;
- Fornece informações sobre os gastos dos produtos a longo prazo;
- Sustentabilidade nas decisões sobre os *outputs* e respetivos preços;
- Fornece medidas de *performance* e permite análises de eficiência;
- Reflete a atividade efetiva das empresas, permitindo identificar e melhorar a cadeia de valor das atividades e medir a sua *performance* através da informação financeira e não financeira;

Afonso (2002) diz que as vantagens do método CBA ultrapassam a simples obtenção do gasto dos produtos. A informação gerada pelo modelo a nível das atividades permite um controlo e redução dos gastos bem mais eficazes.

De uma forma generalizada, Kaplan e Anderson (2004) defendem que o sistema CBA representa uma oportunidade de melhoria para todas as organizações. Cooper e Kaplan (1991) consideram, mesmo, que a informação de gestão fornecida pelo CBA facilmente traduzirá o processo de tomada de decisão em proveitos para a empresa

Innes e Mitchell (1998) complementam ao apontarem como os mais importantes: maior visibilidade dos gastos, possibilidade de observar melhor a influência do gasto nos objetos de custeio, maior informação segmentada, realça as atividades de valor acrescentado, reduz a incerteza.

Os autores referem ainda que o método fornece informação indispensável para o sistema de avaliação de desempenho, apoiando a monitorização e a melhoria do desempenho,

uma vez que as actividades podem estar profundamente ligadas a indivíduos, garantindo assim que o foco se insira nas responsabilidades.

Este sistema faculta ao gestor uma visão da diversidade do ambiente empresarial e do negócio em si sob diferentes pontos de vista por produto ou família de produto e por cliente ou canal de distribuição (Cooper e Kaplan, 1991).

Santos (2006) cita que o modelo CBA como nova técnica de gestão apresenta benefícios que não são directamente quantificáveis, mas são sem dúvida factores de elevada importância em fase de implementação e aplicação.

2.8. Críticas, limitações e rejeição ao modelo

Apesar de a sua aceitação ter sido rápida e abrangente no seio das grandes empresas e mercados como os EUA, encontramos referências literárias respeitantes às limitações do método CBA, questionando a sua utilidade, relevância e viabilidade.

São muitos os autores que consideram o método um sistema dispendioso, pois para além de exigir um elevado número de recursos, constitui um grande consumidor de tempo e, pode ser mesmo considerado, um sistema complexo face às necessidades da organização. O CBA pode alterar comportamentos dentro da organização, exigindo por isso mudanças organizacionais. (Innes e Mitchell, 1998)

Piper e Walley (1990) apud Carvalho e Major (2009) referem que a própria lógica do sistema CBA, onde só as actividades geram gastos, é contestada, pelo facto de que estes gastos são o resultado de vários factores, como por exemplo tomadas de decisões e o tempo, e não apenas de actividades.

Na prática, a maioria dos sistemas CBA acabam por fazer imputações arbitrárias dos gastos comuns. A busca de actividades que ligam os gastos a produtos e a processos, e os seus critérios de imputação devem garantir um compromisso entre precisão e gestão (Armstrong, 2002).

Existem dados indicativos de que muitas das empresas que adoptaram o sistema registaram dificuldades em atingir com sucesso a integração esperada.

Segundo Malmi (1997) *apud* Santos (2006) a maioria dos sistemas de custeio por actividades introduzidos nos últimos anos acabou por falhar. O uso do modelo CBA para a supervisão do grupo de administração, sem qualquer acto consequente, leva à falha do modelo na perspectiva do apoio à tomada de decisão. A perspectiva de apoio à tomada de decisão pode ser insuficiente para capturar a dimensão de utilizações do modelo CBA que podem ser colocadas em prática, mas o sucesso do modelo no apoio à tomada de decisão não depende do efeito sobre as acções ou decisões tomadas, mas sim da capacidade de realizar diagnósticos correctos da situação.

As organizações que analisaram o modelo e o rejeitaram apresentaram diversas razões para a sua decisão (Pierce, 2004 *apud* Sousa, 2009):

- As organizações consideraram que os benefícios não eram superiores aos gastos de implementação;
- Foi observado que a maioria dos gastos indirectos foi distribuída com base em drivers de volume e assim a aplicação do CBA era irrelevante ou de baixo significado;
- Noutras situações as organizações abandonaram a implementação pela excessiva complexidade dos seus gastos.

Ainda nesse mesmo estudo, Pierce (2004, *apud* Sousa, 2009) refere que um grande número de organizações nunca considerou a adopção do CBA devido:

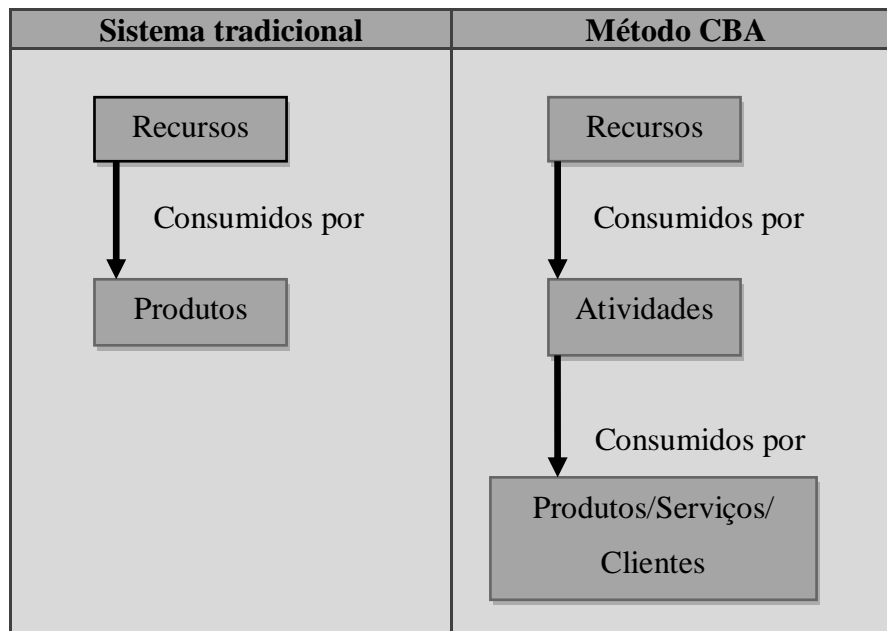
- Às decisões estratégicas que são tomadas pela sede como uma tomada de decisão geral;
- À maioria dos gastos que são fixos;
- À organização que tem apenas um produto ou um pequeno grupo homogéneo de produtos;
- À falta de conhecimento sobre as possíveis aplicações do modelo CBA;
- Às organizações que colocam em causa a contribuição da informação do modelo CBA, quando não é possível influenciar os preços de mercado.

2.9. Comparação entre o método CBA e os SCT

Nos sistemas tradicionais de apuramento dos gastos de produção, em que predomina a separação da empresa em centros de custos, secções, departamentos ou áreas funcionais para repartir os custos indirectos, a forma de medir e avaliar resultados obtidos é estritamente financeira. No entanto, a dinâmica empresarial actual já não se compadece com meras avaliações financeiras, sendo cada vez mais relevantes os indicadores não financeiros. Neste sentido, o método de custeio CBA surge como resposta a essa necessidade, cada vez maior, de aperfeiçoar o cálculo dos gastos e avaliar desempenhos, fundamentalmente no seio das empresas em que se considerem relevantes os gastos indirectos. (Sousa, 2009)

Segundo Coelho (2003), na opinião dos autores do CBA, a imputação dos gastos pelo método tradicional permite calcular e ver facilmente os gastos, mas não mostra os fatores que os geraram.

Quadro 2 - Comparação entre o método CBA e o método das secções homogéneas



(Adaptado de Sousa, 2009)

O CBA reconhece a existência de uma relação causal entre os recursos, as actividades e os objectos de custeio. Enquanto os métodos tradicionais baseiam-se na teoria de que os

produtos consomem gastos, no método CBA o seu foco é voltado para as actividades, sendo que os produtos não consomem gastos mas antes actividades. (Sousa, 2009)

Ou melhor, os sistemas tradicionais assumem que os produtos consomem gastos, sendo necessário afetar os gastos aos produtos. No CBA, o consumo de recursos é igual a gastos e, conhecendo as actividades, conhece-se o gasto de produção. Os gastos são, então, rastreados consoante a sua procura por actividade.

Sousa (2009) refere uma outra grande diferença entre os dois métodos. É que no CBA não existem limites departamentais, isto é, as actividades não são exclusivas de um departamento, podendo vários departamentos contribuir para a execução da mesma actividade. Por último, o objectivo dos sistemas tradicionais era avaliar os *stocks* e o gasto dos produtos vendidos para fins externos. No CBA, o objectivo é conhecer o gasto indirecto e a rentabilidade dos gastos e dos clientes.

As diferenças entre os sistemas tradicionais e o sistema CBA podem ter impactos significativos sobre o gasto dos produtos e a sua rentabilidade. Com o CBA as decisões de preço poderão ser tomadas de forma consciente.

Porém o CBA é um complemento ao sistema tradicional e não um substituto deste.

2.10. O CBA nas empresas de prestação de serviços

De acordo com Ostrenga (1997) *apud* Struett *et al.* (2007) o CBA se aplica tanto às empresas de prestação de serviços quanto às empresas industriais. Além disso, serve tanto na determinação dos gastos de serviços, clientes como na dos gastos de produtos fabricados.

De acordo Kaplan e Cooper (1998) na prática, a construção de um modelo CBA é praticamente idêntica para ambos os tipos de empresas, pois mesmo nas empresas industriais o sistema CBA enfoca a componente de “serviço” da fábrica e da empresa como um todo.

Em geral, as empresas de serviços oferecem um conjunto altamente diverso de ofertas. Apesar de nos serviços, os produtos são intangíveis e a sua forma de produção ser um

pouco incerta, tal como nas fábricas industriais, os *outputs* requerem a execução de atividades que consomem recursos. E cada *output*, com suas características especiais, cria exigências diferentes sobre os recursos organizacionais. (Rotch, 1997 *apud* Carvalho e Major, 2009)

Carvalho e Major (2009) referem que algumas empresas de prestação de serviços têm vindo a adotar o CBA, beneficiando da sua potencialidade na gestão dos recursos.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998) a implementação do método nas empresas industriais, aconteceu basicamente, porque já tinham adotado sistemas de apuramento dos gastos para a avaliação de stocks e para outras necessidades, ao contrário da maioria das empresas de serviços, que como não tinham necessidade de medir os gastos dos serviços e/ou clientes, trabalhavam sem estes sistemas.

Ainda os autores mencionam que as empresas de serviços devem avaliar continuamente a economia da variedade de sua linha de produtos, tomar decisões relacionadas a preços, qualidade, receptividade e lançamento e descontinuidade de produtos específicos. O gasto e o lucro de cada produto são vitais para essas decisões. O método CBA é eficaz nas empresas prestadoras de serviços, porque se fundamenta no conceito de cadeia de valor.

Nas unidades de ensino, a cadeia de valor compreende o conjunto de atividades necessárias para fornecer um curso, as quais se estendem desde os fornecedores aos alunos. Conhecendo-se todas as atividades envolvidas no processo de fornecimento de um curso, é possível perceber, com antecedência, grande parte de eventuais inconvenientes, pois há a compreensão clara da interdependência que existe entre as atividades. (Santos, 2006)

Todavia, segundo Kaplan e Cooper (1989) a falta de informações precisas sobre produto e clientes nunca tinha sido uma preocupação para essas empresas, pois a maioria delas operavam em mercados não competitivos. E nesses ambientes, não competitivos, os gerentes não sofriam pressão para reduzir os gastos, melhorar a qualidade e a eficiência das operações, lançar novos serviços ou eliminar serviços que causassem prejuízos.

3. A Gestão nas IES em Cabo Verde e o uso do CBA

As IES são entidades com estruturas organizacionais diferenciadas das demais organizações. São criadas com o fim de proporcionar ensino superior à população. Têm responsabilidades sociais definidas por lei, assim como sua autonomia e ações diretivas. Os principais objetivos das IES devem contemplar o desenvolvimento de atividades de ensino, pesquisa e extensão. (Santos, 2006)

3.1. As IES em CV

Após a independência, em 1975, Cabo Verde passou a preocupar-se com a qualificação dos seus recursos humanos para o desenvolvimento do país. Tendo em conta a situação com que se depara, há uma escassez de quadros técnicos e profissionais, para conceber, executar e avaliar políticas públicas em vários domínios da vida económica, social, política e cultural da nação.

A ausência total de uma única instituição de formação superior no país em 1975, levou a que o Governo de então recorresse à ajuda dos parceiros de desenvolvimento, para a formação de milhares de quadros de nível superior e médio em países como Portugal, Estados Unidos da América, França, Cuba, Brasil, Alemanha, entre outros, os quais vem dando um contributo valioso para o crescimento económico e desenvolvimento social de Cabo Verde, transferindo tecnologias e competências às gerações mais novas.

De forma a diminuir a dependência do país em termos de formação no exterior dos seus quadros, foram dado passos, no sentido da criação e operacionalização de algumas instituições de ensino superior públicas. Destas, ainda quatro sobreviveram, afirmando-se ao longo dos anos, enquanto escolas superiores ou centros de investigação com alguma actividade de ensino, com missões específicas e mais ou menos pertinentes, mas sem a visão característica da universidade:

- O ISE – Instituto Superior de Educação;
- O ISECMAR – Instituto Superior de Engenharia e Ciências do Mar;
- O INIDA/CFA – Instituto Nacional de Investigação e Desenvolvimento Agrário/Centro de Formação Agrária;

- ISCEE – Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais são os maiores depositários desta experiência do ensino superior em Cabo Verde.

Nos finais dos anos de 1990, com a diminuição do número de bolsas de estudo no estrangeiro, e um gasto menos oneroso da “opção nacional” para o Estado e para as famílias associada à necessidade de afirmação e de prestígio do país, motivaram a criação da primeira Universidade Pública de Cabo Verde.

Neste âmbito, processou-se à avaliação externa das Instituições Públicas supra citadas para a captação Institucional ou seja as que irão integrar-se na Universidade Pública de Cabo Verde. Esta foi a primeira Avaliação institucional externa feita em Cabo Verde a este nível, com intuito de identificar forças e fraquezas das mesmas, enquadradas numa perspetiva de melhoria da qualidade. Mas a Universidade de Cabo Verde veio a ser criada em 2006 pela resolução nº 53/2006, de 20 de Novembro.

Em 2001 uma entidade portuguesa, o Instituto Piaget, instalou a primeira universidade em Cabo Verde - Universidade Jean Piaget de Cabo Verde e, em 2002, a sociedade comercial Graça Empreendimentos, S.A lançou a primeira IES de capital nacional privado, o Instituto de Estudos Superiores Isidoro da Graça, hoje Universidade do Mindelo.

Ultimamente, foram criadas instituições como: M_EIA (Instituto Universitário de Arte, Tecnologia e Cultura); ISCJS (Instituto Superior de Ciências Jurídicas e Sociais); ULCV (Universidade Lusófona de Cabo Verde Baltasar Lopes de Silva); ÚNICA (Universidade Intercontinental de Cabo Verde); e a US (Universidade de Santiago).

Como se pode ver o Ensino Superior em Cabo Verde encontra-se ainda na fase de consolidação e de expansão, registando abertura de novas escolas, sobretudo privadas, e o funcionamento de novos cursos. E o desenvolvimento deste constitui um desafio para o país.

De acordo com o DGESC no último ano lectivo houve cerca de 11800 alunos a formarem nas IES do país. Isso mostra o interesse do país em melhorar o Ensino

Superior com vista a mudar a atitude tendencial que vem do passado, dado a inexistência de formação superior desde dos primórdios da Independência.

3.2. Sistema de Custos nas IES

Nas Instituições de Ensino Superior, percebe-se cada vez mais a preocupação com a gestão dos seus gastos, para tomada de decisões eficazes. A globalização e a concorrência fazem com que as IES avancem no campo tecnológico adotando novos métodos de controlo, em especial no que se refere ao apuramento dos gastos, com o objetivo de se manterem no mercado.

Logo, é importante que tenham competência financeira, de modo a superarem a questão da escassez de recursos. Portanto, o grande desafio é buscar as condições financeiras mínimas que lhes possibilitem alcançar resultados positivos.

Através de entrevistas, procurou-se verificar se as IES em São Vicente fazem uso de algum sistema de apuramento dos gastos, constatou-se que nenhuma utiliza esses sistemas.

Isso torna, ainda, mais difícil na sua administração frente à competição acirrada do mercado, visto que não conhecem os gastos de seus bens e serviços, e não dispõem de indicadores capazes de auxiliar as instituições no processo de distribuição dos recursos, de modo a facilitar a consecução de seus objetivos.

O lançamento dos gastos é feito somente por meio da contabilidade financeira, num software específico para isso.

Para algumas instituições de ensino, a ideia de implementar um sistema de custeio é algo que estão a analisar e que mais tarde será inserido no apoio a gestão da IES. Para outras é algo que ainda não foi questionado.

É fundamental que as IES mantenham-se no mercado, que se proceda ao apuramento dos gastos de forma correta, uma vez que as empresas necessitam dessas informações para tomarem decisões confiantes.

Neste cenário global, onde a competitividade é que determina o destino das organizações, elas têm sua sobrevivência ameaçada caso não consigam compreender claramente os seus instrumentos de gestão. Portanto, faz-se necessária a adoção de um modelo de apuramento dos gastos, que leve em conta os fatores que provocam as variações nesses gastos. Neste sentido, acredita-se que o sistema CBA possa atender a estas necessidades, bem como pode ser implementado com sucesso nas IES, que é o objetivo deste trabalho.

3.3. O CBA nas IES

A ideia de aplicar o CBA às IES surge pela primeira vez em 1989 com Port e Burke. Dado que estas instituições ofereciam vários produtos num mercado muito competitivo, se os preços fossem demasiado altos as vendas diminuía, e se fossem muito baixos apareciam os prejuízos (Cropper e Cook, 2000)

Cropper e Cook estudaram as universidades do Reino Unido entre 1993 e 1998/99, que é basicamente semelhante a hierarquização das atividades apresentada no ponto 2.3 deste trabalho, analisando os motivos que as levam a adoptar ou não o CBA. E descreveram a hierarquia das atividades aplicando-as as instituições.

Quadro 3 - Classificação Hierárquica das Atividades

Tipo de Atividades	Definição	Atividades das Universidades
Nível Unitário	Atividades que se desenvolvem de cada vez que o produto é entregue	Ensinar ou Pesquisar
Nível Lote	Atividades que se desenvolvem de cada vez que um lote de produtos é entregue	Comissão do curso
Nível Produto	Atividades de suporte ao produto	Administração da Faculdade
Nível Estrutura	Atividades de suporte ao funcionamento da empresa	Administração Gera

Fonte: Cropper e Cook, 2000

E com este estudo, os autores verificaram que muitas instituições estavam insatisfeitas com os sistemas de custeio tradicionais, mas mesmo assim a percentagem de rejeição do método CBA aumentava.

Muitas instituições alegavam como motivo pela rejeição a falta de compreensão por parte dos gestores dos objetivos e da utilidade do método CBA, outras consideravam o método desnecessário e inapropriado dada a sua complexidade, e ainda havia as que mencionavam os elevados custos de desenvolvimento, implementação e manutenção. (Martins e Rodrigues, 2004)

Cropper e Cook (2000) dizem que a escolha entre uma folha de cálculo ou de um software específico é importante para o sucesso do CBA. Uma folha de cálculo tem uma construção simples, é económica e acessível a qualquer empregado. As pequenas instituições, com poucos serviços ou produtos e poucos recursos económicos devem pelo menos numa fase inicial, optar pelas folhas de cálculo facilitando a implementação do método.

Martins e Rodrigues (2004), declaram que apesar de existir algum progresso na utilização do CBA por parte das IES, porque são cada vez maiores as pressões governamentais para que demonstrem que estão a gerir bem os dinheiros públicos.

E ainda afirmam que o CBA se enquadra bem nas IES, prestadoras de serviços como tal, por ser uma metodologia que proporciona uma análise estratégica dos custos referentes às atividades que mais consomem recursos de uma empresa.

CAPÍTULO III – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

O conceito de método científico segundo Marconi (1993 *apud* Silva e Menezes, 2005), é o de que são instrumentos básicos que tem por objetivo ordenar o pensamento em sistemas, traçando de modo ordenado a forma de proceder do cientista ao longo de um percurso para alcançar um objetivo.

1. A pesquisa

A pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se têm informações para solucioná-lo. (Silva e Menezes, 2005)

Silva e Menezes (2005) dizem que quanto à caracterização a pesquisa pode ser classificada sob vários critérios. Do ponto de vista da natureza a pesquisa pode ser classificada como Básica e Aplicada. Neste caso a **pesquisa é aplicada** quanto à sua natureza, pois é orientada à geração de conhecimentos dirigidos à solução de problemas específicos.

Os autores referem ainda que a pesquisa pode ser classificada, quanto à abordagem, em pesquisa quantitativa e pesquisa qualitativa. Neste estudo, quanto à abordagem, a **pesquisa é qualitativa**, pois irá lidar com dados qualitativos, comparações e são analisados indutivamente, não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas.

Para Gil (1999) citado por Raupp e Beuren (2006) quanto aos objetivos da pesquisa, ela pode ser classificada como: pesquisa exploratória, descritiva e explicativa. Neste estudo, o objetivo da pesquisa tem caráter **exploratório**, pois tem por intuito proporcionar maior visibilidade do problema e auxiliar na construção de hipóteses. Envolve o levantamento bibliográfico, entrevistas e análises de casos que auxiliem na percepção do contexto. As características da pesquisa exploratória, quanto ao objetivo, assumem-se, em geral, as formas de Pesquisa Bibliográfica e do Estudo de Caso.

E, ainda, a pesquisa pode ser classificada segundo Gil (1991) *apud* Silva e Menezes

(2005), sob o ponto de vista dos procedimentos, como: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa *ex-post-facto*, pesquisa ação e pesquisa participante. No presente estudo, quanto ao método utilizado, haja vista a pesquisa ser de caráter exploratório, quanto aos procedimentos, o trabalho inclui a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Apesar de praticamente todos os outros tipos de estudo exigirem trabalho dessa natureza, há pesquisas exclusivamente desenvolvidas por meio de fontes bibliográficas. (Gil, 1999 *apud* Raupp e Beuren, 2006)

2. O estudo de caso

No que concerne ao método de estudo de caso, Gil (1991) *apud* Silva e Menezes (2005) explica que é quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

O estudo de caso lembra Triviños (1987, *apud* Raupp e Beuren, 2006), é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma *unidade* que se analisa aprofundadamente. Esta definição determina suas características que são dadas por duas circunstâncias: a natureza e abrangência da unidade e o suporte teórico que servem de orientação ao investigador.

O estudo de caso é definido como aquele que examina um fenômeno em seu ambiente natural, pela aplicação de diversos métodos de coleta de dados, visando obter informações de uma ou mais entidades. Essa estratégia de pesquisa possui caráter exploratório, onde nenhum controle experimental ou de manipulação é utilizado.

O estudo de caso visa confrontar o modelo existente na literatura com o modelo implementado nas empresas. O objetivo é verificar se as questões emergentes na literatura já possuem reflexos na prática das empresas.

Cada método de pesquisa pode utilizar uma ou mais técnicas na recolha de dados. No estudo de caso, as principais técnicas aplicadas passam por entrevistas, técnicas de observação, questionários, relatórios das empresas, memorando, artigos e outros. A

escolha do método de pesquisa influencia na forma de como o pesquisador recolherá os seus dados. A qualidade de uma pesquisa qualitativa depende, sobretudo, da capacidade de recolher dados de alta qualidade.

Neste contexto, foram utilizadas técnicas como: questionário, entrevista, relatórios e documentos.

Segundo Major e Vieira (2009) existem cinco tipos de estudos de casos: descritivo, ilustrativo, experimental, exploratório e explanatório.

O presente estudo foi feito através de um estudo experimental, conforme os autores este tipo de estudo tem sido identificado como especialmente útil quando se pretende estudar problemas e dificuldades de implementação de uma ou mais técnicas, bem como analisar os benefícios da sua adoção. Dado que se pretende implementar um novo método de custeio e analisar os seus impactos.

CAPÍTULO IV – ESTUDO DE CASO: UFP (Universidade Futuro Promissor)

O presente capítulo tem como objetivo apresentar um modelo de implementação do método CBA e a empresa objeto de estudo. Seguidamente é executada a implementação do método CBA na UFP - Universidade Futuro Promissor (trata-se de um nome fictício pois a instituição em causa não queria que o seu nome fosse divulgado), em que seguimos o modelo apresentado no ponto 1 deste capítulo. Por fim, analisamos os resultados obtidos.

1. Modelo de implementação

A implementação do método CBA assentará nas quatro etapas definidas por Horgren *et al.* (1999, *apud* Afonso, 2002) no ponto 2.6 do capítulo 2 deste trabalho.

Como já tínhamos referido, é através do questionário que levantamos os dados para determinar os objectos de custeio, as actividades, os recursos e os indutores de custo. Esses dados podem ser apresentados de acordo com o trabalho de Roztoki *et al.* (2004), que assenta no cálculo matricial através das matrizes Recurso-Atividade e Atividade-Objetos de Custeio.

De acordo com o autor, existem oito passos a seguir para a implementação do modelo CBA numa pequena empresa:

- | | | |
|---|---|---|
| 1º. Recolher informação sobre os recursos | } | Estes dois podem ser efetuados
num único passo |
| 2º. Enumerar as actividades principais | | |
| 3º. Construir a matriz Recurso-Atividade | | |

Figura 5 - Matriz Recurso-Atividade

	Recurso 1	Recurso 2	Recurso 3	...	Recurso m
Atividade 1	✓		✓		
Atividade 2	✓	✓			✓
...					
Atividade n		✓			

Fonte: Adaptado de Roztoki *et al.* (2004, p.110)

O símbolo ✓ significa que um determinado recurso esta relacionado com uma determinada atividade. Podem assumir a forma de percentagem ou de valores absolutos que correspondem a repartição dos recursos pelas atividades.

4º. Substituição desses símbolos ✓ por percentagem que representam o peso dos recursos em cada uma das atividades. O somatório de cada coluna é igual a 1.

5º. Neste passo obtém-se o custo de cada atividade, calculado através da multiplicação da matriz Recurso-Atividade pela matriz de Recursos (inclui o valor global das atividades). Ou recorrendo a seguinte expressão matemática:

$$CA(i) = \sum_{j=0}^M \text{Recursos}(j) * \text{Matriz RecursosAtividade}$$

CA representa o custo da atividade i ; M é o número de recursos;

O Custo da atividade resulta da multiplicação do valor total dos recursos pela percentagem de cada recurso afeto à atividade i .

É de se referir que a multiplicação das duas matrizes só é possível, se o número de linhas for igual ao número de colunas.

6º. Construir a matriz Atividade-Objetos de Custeio

Figura 6 - Matriz Atividade-Objetos de Custeio

	Atividade 1	Atividade 2	Atividade 3	...	Atividade n
Obj. Custeio 1			✓		
Obj. Custeio 2	✓	✓			
...					
Obj. Custeio K	✓	✓	✓		✓

Fonte: Adaptado de Roztocki et al. (2004, p.111)

A interpretação é idêntica á Figura 4, só que a atividade 1 é consumida pelos objetos de custeio 2 e K e a actividade 3 afecta os objetos 1 e k.

O símbolo ✓ significa a relação existente entre as actividades e os objetos de custeio.

7º. É idêntico ao passo 4, só que neste os símbolos são substituídos pela repartição percentual atividade/objetos de custeio.

8º. Calcula-se o custo do objeto de custeio, multiplicando a matriz Atividade/Objeto de Custeio pela matriz Atividade (inclui o custo total de todas as atividades, que foi calculada no estágio 5).

E pode ser expressa na seguinte equação:

$$CP(i) = \sum_{j=1}^N \text{Custo das atividades (j)} * \text{Matriz Atividade Objeto de custeio (i, j)}$$

CP significa o custo do objeto de custeio *i*, e *N* o número de atividades.

A informação recolhida e o seu tratamento matricial, são feitos através de um algoritmo, que neste caso se resulta numa folha de cálculo, que é uma ferramenta bastante útil, acessível e económica quando comparada com *softwares* específicos. Esse modelo é bastante vantajoso principalmente para pequenas empresas, onde não têm muitos recursos disponíveis para a implementação do método CBA.

O modelo matemático de cálculo dos custos do método CBA é estabelecido por Afonso (2002), e é ilustrada no anexo 1.

2. Contextualização da empresa em estudo

Da UFP – Universidade Futuro Promissor é que partiu a primeira iniciativa de ensino superior privado em Cabo Verde. Foi oficializada a sua criação em 1998 (Resolução nº 46/98, de 28 de Setembro). Um mês depois, são aprovados, pelo Decreto-Lei nº 52/98, de 26 de Outubro, os seus Estatutos, com propósitos de formação de maior amplitude. Tem uma gestão privada, assegurada por personalidades da sociedade civil. A UFP tem a sua sede no Mindelo e um pólo na Praia, alega ser uma instituição sem fins lucrativos.

1.1. Historia

Apesar de só ser oficializada a sua criação em 1998, os cursos de bacharelato em Gestão e Marketing e Contabilidade foram implementados em 25 de Novembro de 1991 (em Mindelo), com a edição de uma única turma para cada curso, em regime pós-laboral, fruto da iniciativa de um núcleo apoiado e coordenado pela Shell Cabo Verde, Sarl e de um protocolo assinado entre a Direcção Geral do Ensino Superior e Ciência e o Instituto Politécnico de Lisboa, traduzindo-se na primeira experiência de conjugação de esforços das entidades privadas locais e o Ministério da Educação.

Em 1994, estes mesmos cursos foram lançados na cidade da Praia.

No ano de 2003, em parceria com uma instituição congénere, faz o lançamento do Curso de Mestrado em Gestão de Empresas na cidade do Mindelo, que um ano depois veio a ser lançado na cidade da Praia. Nesse mesmo ano, é lançado o Curso de bacharelato em Contabilidade e Administração – via Ensino para Formação de Professores para o Ensino Secundário Técnico.

Decorrido um ano, foram lançados os cursos de Complemento Conducente a Licenciatura em Contabilidade e Administração – Ramo Administração e Controlo Financeiro e Licenciatura em Contabilidade e Administração e o Curso de Licenciatura em Gestão, em parceria com instituições congéneres.

1.2. Missão, fins e objetivos

A instituição tem como missão, fins e objetivos:

- Promover a formação integral dos estudantes nos diversos ramos do saber científico e técnico, tornando-os aptos para a vida activa, com permanente preocupação pela dimensão cultural, artística e profissional, numa perspectiva humanista, nomeadamente no respeito pelos direitos humanos, com abertura para colaborar na sua formação ao longo da vida;
- Estimular a criação cultural e o desenvolvimento do pensamento crítico, assim como do espírito científico, agindo e interagindo na realização de iniciativas com interesse social;
- Incentivar a curiosidade, a pesquisa e a investigação científica, contribuindo para o desenvolvimento da ciência, da tecnologia, das humanidades, das artes, assim como da criação e difusão de cultura;
- Promover a formação e o desenvolvimento social, pessoal e profissional dos membros da Instituição;
- Fomentar a inter-relação com o tecido socioeconómico envolvente, visando o seu constante aperfeiçoamento na realização conjunta dos fins comuns, nomeadamente através da inserção de diplomados no mundo do trabalho;
- Estabelecer relações e realizar acções de cooperação internacional, numa perspectiva interoperacional de contemporaneidade e numa lógica de globalidade; e
- Promover e dinamizar a mobilidade de estudantes, funcionários e docentes, bem como intercâmbios culturais, científicos e técnicos com instituições congéneres, nacionais e estrangeiras, estatais e não estatais.

1.3. Figurino organizativo e de Gestão

A UFP tem uma particularidade diferente das outras Instituições do Ensino Superior Público existentes em Cabo Verde, que é a Gestão Privada da Instituição, numa óptica empresarial de maximização de recursos e de rentabilização de esforços e iniciativas.

De acordo com os estatutos, os Órgãos de Gestão da UFP encontram-se divididos em 3 níveis: a Assembleia Geral, o Conselho de Direção e o Conselho Fiscal.

A Assembleia Geral é constituída pelo presidente, vice-presidente e o secretário. O Conselho de Direção é composto por presidente, vice-presidente e quatro vogais efetivos. Por fim, o Conselho Fiscal é constituído pelo presidente e dois vogais.

De acordo com o relatório de avaliação externa de Aubyn *et al.* (2006), os órgãos de gestão efectivamente implementados na prática foram os seguintes:

- Comissão de Gestão, responsável pela gestão administrativa, composta por elementos ligados à direcção de empresas e dois quadros superiores em regime de prestação de serviço a tempo inteiro;
- Presidente do Instituto;
- Unidade de Apoio Científico (UAC), constituída pelo Presidente e pelos Coordenadores de Curso e das Áreas Científicas;
- Unidade de Apoio Pedagógico (UAP), constituída pelo Presidente, por dois docentes e dois alunos por ano curricular/curso/turma.

Devido as constantes mudanças efetuadas, a estrutura organizacional da IES não dispõe de um organograma, mas com as informações fornecidas e baseado na situação atual foi possível criar um (Apêndice 1).

Estudantes

A instituição no presente ano lectivo conta com um total de 584 alunos, em São Vicente e 1.333 alunos no pólo da Praia.

Quadro 4 – Alunos inscritos no ano lectivo 2012/2013

	Mindelo	Praia	Total
Licenciatura 1	49	109	158
Licenciatura 2	231	602	833
Licenciatura 3	201	442	643
Licenciatura 4	85	123	208
Mestrado 1	18	37	55
Mestrado 2	-	20	20
<i>Total</i>	584	1.333	1917

Os recursos humanos que apoiam as atividades da instituição, subdividem-se da seguinte forma:

- 62 Professores em São Vicente, dos quais 9 são a tempo inteiro e os restantes foram contratados de acordo com a necessidade. Na cidade da Praia, são cerca de 96 professores, em que 10 são a tempo inteiro.
- 26 Funcionários em Mindelo, e 24 no pólo da Praia.

1.4. Descrição do sistema de custo atual

A IES, como as demais instituições do mercado, não possui um sistema de custo implementado, mas tem uma particularidade que a difere das outras. Recentemente os custos são calculados através de folhas de calculo do *Microsoft Excel*, de acordo com o tradicional método de centro de custos, em que há uma folha especifica para cada um dos centros de custos, em que há a possibilidade de visualizar o quanto de custo esta sendo agregado por curso.

Mas segundo a Diretora Financeira da Instituição, não se pode dizer que se tem implementado um sistema de custo por ainda estar numa fase de adaptação.

Logo o que se faz é atender aos objetivos da contabilidade financeira, no cumprimento das obrigações legais e fiscais.

2. Procedimentos a seguir para a implementação

Segundo Gunasekaran (1999) citado por Afonso (2002), a literatura não tem apresentado um modelo suficientemente compreensível para a conceção e implementação do método CBA.

Logo, Afonso (2002) e Martins e Rodrigues (2004) mencionam uma metodologia de implementação baseada em quatro fases:

✧ **Tomada de decisão**

Para a conceção do objetivo, a primeira tarefa é conseguir convencer a administração ou a gestão a implementar o método CBA. Mostrando, no caso da nossa IES que não tem um sistema de apuramento de gasto, primeiramente a importância de ter um sistema desse implementado. E seguidamente mostrando os benefícios do sistema CBA.

Isso tudo poderá ser feito através sessões de esclarecimento, seminários sobre o tema com o objetivo de sensibilizar gestores sobre o que é o método CBA, as suas vantagens e principalmente como é utilizado e também de motivar os colaboradores.

Martins e Rodrigues (2004) dizem que outra forma de sensibilizar os gestores é através da realização de um projeto piloto (*pilot project*) inicial, que poderá ser uma forma de eliminar todas as barreiras, para avançar com a expansão do modelo a toda a empresa.

Na UFP, esta fase foi conseguida através de reuniões com a administração em que foi apresentado um projeto, onde incluía a descrição das fases de implementação e a metodologia de cálculo que iria ser efetuada.

✧ **Planeamento**

Martins e Rodrigues (2004) dizem que esta fase é muito importante, pois algumas falhas na implementação do método é devido a um fraco planeamento.

Na fase de planeamento traça-se o caminho a seguir para atingir o objetivo final. Mas ela varia com tamanho da empresa, com as necessidades e com o tipo de atividades desempenhadas. E devem ser identificadas os recursos, as atividades, os serviços, os objetos de custeio e os indutores de gasto.

Segundo Turney (1996) *apud* Menezes e Rodrigues (2004), uma empresa decide implementar o projeto piloto apenas numa ou em várias áreas, dependendo dos objetivos e da dimensão da empresa.

Na UFP, a equipa responsável pelo projeto é composta por um contabilista, pelo investidor externo, pela Diretora Pedagógica.

Para o treino e formação, foi realizada uma sessão de esclarecimento sobre o método CBA para os gestores e para os colaboradores.

O projeto piloto foi realizado em dois meses, distribuindo as tarefas a realizar, conforme se pode ver na figura a seguir:

Figura 7 – Calendarização das tarefas

Tarefas	Semanas							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Tomada de decisão								
Planeamento								
Conceção								
Implementação								
Análise dos Resultados								

O gasto obtido com este projeto deve-se apenas com o salário da equipa de trabalho encarregue de implementar o modelo.

✧ **Conceção do modelo**

Para conseguir a conceção do modelo, seguimos as oito etapas apresentados por Roztoki *et al.* (2004) descritos no ponto 1 deste capítulo. Essa conceção é desenvolvida no ponto 4 deste capítulo.

✧ **Implementação**

Para a implementação do método CBA recorreu-se ao Microsoft Excel, que consiste na aplicação do cálculo matricial concebido por Roztoki *et al.* Desta forma torna-se o processo de implementação menos complexo e menos dispendioso.

3. Conceção e Implementação do modelo

3.1. Identificação dos recursos e das atividades

Tal como é referido anteriormente, a primeira fase de implementação é a identificação dos recursos. E os recursos identificados são:

Gastos com pessoal (corpo docente e não docente), gasto com material (material de escritório, material de limpeza, livros e documentação técnica), água, energia, comunicação, deslocações e estadas (transporte, passagens), serviços de terceiros (que inclui trabalhos de auditoria e assessoria jurídica, serviços de segurança, serviços de publicidade e serviços de informática), conservação e reparação (manutenção dos equipamentos), seguro (viaturas e viagens), depreciações (edifício, equipamentos, *software*), combustíveis (utilizado nos equipamentos de transporte e no gerador), despesas bancárias, rendas e alugueres, outros gastos, gastos com inventário e perdas por imparidade e financeiras (que não fazem parte dos cálculos pois vão ser considerados gastos do período).

A matriz de Recursos é apresentada a seguir:

Figura 8 – Matriz de Recursos

Pessoal docente	122.631.451
Pessoal ã docente	32.889.517
Gasto com Material	6.435.398
Água	1.119.707
Energia	4.637.126
Comunicação	2.837.179
Deslocações e estadas	4.667.488
Serviços de terceiros	5.196.477
Conservação e reparação	848.052
Seguro	780.730
Depreciações	9.933.746
Combustíveis	604.862
Desp bancárias	1.000.643
Rendas e alugueres	17.941.686
Outros Gastos	16.107.360
Gastos c/ invent	148.298

Os valores são em escudos, referente ao ano de 2012. Os valores poderiam ser apresentados em termos mensais dada a sua relevância para a Contabilidade de Gestão, mas a instituição disponibilizou apenas informações com valores anuais.

O segundo passo é identificar as atividades da instituição e foram as seguintes:

- 1º. Ensino
- 2º. Administração
- 3º. Apoio Pedagógico e Académico
- 4º. Serviços Financeiros
- 5º. Serviços Bibliotecários
- 6º. Serviços Informáticos
- 7º. Atendimento
- 8º. Segurança
- 9º. Limpeza

Após identificados os recursos e as atividades, é estabelecida uma relação entre eles através da construção da matriz Recurso-Atividade, que é apresentada a seguir (passo 3):

	Pessoal docente	Pessoal não docente	Gastos com material	Água	Energia	Comunic.	Desl. E estadas	Serv. Terceiros	Cons e rep.	Seguro	Deprec.	Combust.	Desp. Bancar.	Rend. e Alug.	Out gastos	Gastos com invent
Ensino	✓		✓	✓	✓	✓					✓	✓		✓	✓	✓
Administração		✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓		✓	✓	
Apoio Pedagógico e académico		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓			✓	
Serviços Bibliotecários		✓	✓	✓	✓	✓	✓				✓	✓			✓	
Serviços Informáticos		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓			✓	
Atendimento		✓	✓	✓	✓	✓	✓				✓	✓			✓	
Serviços Financeiros		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓		✓	
Segurança		✓		✓	✓	✓		✓							✓	
Limpeza		✓	✓	✓	✓		✓								✓	

Figura 9 – Matriz Recurso-Atividade

3.2. Seleção dos indutores de recursos

Para que se possa construir a matriz Recurso-Atividade com coeficientes é necessário determinar os indutores de recurso. Assim de seguida, são apresentados cada um dos recursos com o seu respetivo indutor.

- **Pessoal Docente**

Para esse gasto foi imputado na sua totalidade a atividade de ensino. Não foi definido um indutor de recurso, porque coloca-se a questão desse pessoal não ter um horário rígido. Ou seja, na contabilização das horas despendidas pelos docentes coloca-se a questão se devemos considerar as horas semanais ou as horas de leccionação (por exemplo 10 horas).

- **Pessoal não Docente**

Para o gasto com pessoal não docente foi definido como indutor de recurso o número de trabalhadores afetos a cada atividade. Este gasto inclui o salário, isenção de horário, subsídio de alimentação, subsídio de transporte, subsídio de turno, horas extras, o subsídio de Natal, encargos com a segurança social e SOAT (Apêndice 3).

- **Gastos com material**

Os gastos com material de limpeza foram imputados na sua totalidade a atividade de Limpeza. Já os gastos com material de escritório foram obtidos junto do contabilista, sendo 60% para a atividade de ensino e 40% repartidas numa proporção razoável para as outras atividades (Apêndice 4). Portanto não foi necessário definir um indutor de recurso.

- **Água**

O gasto de água foi calculado como se indica no apêndice 5, é repartida atribuindo percentagens a cada atividade, pois não se sabe ao certo o quanto é gasto por cada um.

- **Energia**

O gasto com energia inclui o gasto de todos os equipamentos, o servidor e a energia utilizada durante as aulas. Esses gastos foram calculados de acordo com o gasto anual repartido pelo tempo de funcionamento da instituição. (Apêndice 6)

- **Comunicação**

A instituição tem gastos com a comunicação (internet, telefone, fax, móvel e postais), em que foi obtido junto ao contabilista, sendo estimado uma percentagem para cada actividade (Apêndice 7).

- **Deslocações e estadas**

No apêndice 8 é apresentado como é repartido os gastos com deslocações e estadas, em que é calculado em função do valor de quilómetros percorridos de cada actividade sobre a totalidade.

- **Serviços de terceiros**

Os gastos com serviços de terceiros dizem respeito ao gasto com vigilância e segurança, publicidade, trabalhos especializados e serviços informáticos, em que são imputados respetivamente as actividades de segurança, apoio pedagógico e académico, serviços financeiros e serviços informáticos. Como indutor foi escolhido o número de utilização, ou seja o número de vezes em que esses serviços são utilizados (Apêndice 9).

- **Conservação e reparação**

Esses gastos são imputados na sua totalidade a actividade de serviços informáticos, foi escolhido como indutor de recurso o número de bens, ou seja o número de equipamentos disponíveis na instituição.

- **Seguro**

Esse gasto inclui o seguro das viaturas, das viagens. É imputado na sua totalidade a actividade de Administração.

- **Depreciações**

Esses gastos dizem respeito a depreciações com edifício, equipamentos de transporte, administrativo, básico, e ativos intangíveis. O gasto de depreciação em cada equipamento é conhecido e será imputado as atividades pelo peso que cada um tem sobre a totalidade. O gasto com o edifício é imputado pela totalidade a atividade de ensino. O gasto com os ativos intangíveis é atribuída uma proporção razoável a cada atividade, em que uma proporção maior é atribuída aos serviços financeiros devido ao *software* primavera. As depreciações com o transporte são imputadas na totalidade a atividade de administração (Apêndice 10). Portanto foi definido como indutor o valor das depreciações dos bens.

- **Combustíveis**

O gasto com combustível encontra-se repartido na gasolina que é gasta nas viaturas e no gasóleo que é utilizado no gerador. A gasolina é imputada na atividade de administração, já o gasóleo é repartido por todas as atividades, como é demonstrado no Apêndice 11.

- **Despesas bancárias**

Esses gastos são imputados na sua totalidade a atividade de serviços financeiros.

- **Rendas e alugueres**

Os gastos com rendas e alugueres são conhecidos e dizem respeito a gastos com alugueres de viaturas para alunos, arrendamento de apartamentos para docentes e de espaço para guardar as viaturas. Como os valores são conhecidos, os coeficientes são calculados através que o peso de cada um tem sobre a totalidade desse recurso. E com os resultados obtidos, os gastos são imputados as atividades de ensino (99%) e administração (1%), como é demonstrado no apêndice 12.

- **Outros gastos**

Esses gastos dizem respeito a gastos com água, lavagem de carros, e foram obtidos também junto ao contabilista e foi atribuído uma percentagem a cada uma das atividades (Apêndice 13).

- **Gastos com inventário**

O gasto com inventário envolve os gastos com manuais de apoio e são imputadas na totalidade a atividade de ensino.

Os indutores de recurso podem ser resumidos no seguinte quadro:

Recurso	Indutor	Unidade
Pessoal Docente	-	-
Pessoal não Docente	Nº de trabalhadores	Nº
Gasto com material	-	-
Água	-	-
Energia	Tempo funcionamento	Meses
Comunicação	-	-
Deslocações e estadas	Quilómetros percorridos	Km
Serviços de terceiros	Nº de utilização	Nº
Conservação e reparação	Nº de equipamentos	Nº
Seguro	-	-
Amortizações	-	-
Combustíveis	Valor depreciação dos bens	-
Despesas Bancárias		
Rendas e alugueres	-	-
Outros Gastos	-	-
Gastos com inventário	-	-

Quadro 5: Indutores de Recurso

Identificados os indutores de recurso, pode ser construída a matriz Recurso-Atividade com coeficientes. A soma dos coeficientes de cada coluna tem que ser igual a 1 ou 100%.

	Pessoal Docente	Pessoal ã docente	Gasto c/ mat	Água	Energia	Comunic.	Desl. E estadas	Serv. Terceiros	Cons e rep.	Seguro	Deprec.	Combust.	Desp. Bancar.	Rend. e Alug.	Out gastos	Gastos c/ invent
Ensino	1		0,33	0,4	0,2	0,14					0,21	0,14		0,99	0,77	1
Administração		0,17	0,02	0,05	0,05	0,14	0,34			1	0,15	0,54		0,01	0,04	
Apoio Pedagógico e academico		0,16	0,03	0,05	0,1	0,2	0,19	0,09			0,22	0,06			0,02	
Serviços Bibliotecarios		0,11	0,01	0,05	0,1	0,05	0,05				0,08	0,06			0,02	
Serviços Informaticos		0,11	0,01	0,05	0,15	0,11	0,09	0,01	1		0,07	0,08			0,02	
Atendimento		0,12	0,09	0,05	0,1	0,15	0,09				0,12	0,06			0,02	
Serviços Financeiros		0,18	0,05	0,05	0,1	0,19	0,19	0,43			0,15	0,06	1		0,06	
Segurança		0,09		0,05	0,19	0,02		0,47							0,02	
Limpeza		0,06	0,46	0,25	0,01		0,05								0,03	

Figura 10 – Matriz Recurso-Atividade com coeficientes

O passo 5 diz respeito ao cálculo da matriz Atividade, que é obtido através do cálculo da matriz Recurso-Atividade multiplicado pela matriz de Recursos.

Matriz Recurso Atividade com coeficientes

	Pessoal Docente	Pessoal ã docente	Gasto c/ mat	Água	Energia	Comunic.	Desl. E estadas	Serv. Terceiros	Cons e rep.	Seguro	Amortiz.	Combust.	Desp. Bancar.	Rend. e Alug.	Out gastos	Gastos c/ invent
Ensino	1		0,33	0,4	0,2	0,14					0,21	0,14		0,99	0,77	1
Administração		0,17	0,02	0,05	0,05	0,14	0,34			1	0,15	0,54		0,01	0,04	
Apoio Pedagógico e academico		0,16	0,03	0,05	0,1	0,2	0,19	0,09			0,22	0,06			0,02	
Serviços Bibliotecarios		0,11	0,01	0,05	0,1	0,05	0,05				0,08	0,06			0,02	
Serviços Informaticos		0,11	0,01	0,05	0,15	0,11	0,09	0,01	1		0,07	0,08			0,02	
Atendimento		0,12	0,09	0,05	0,1	0,15	0,09				0,12	0,06			0,02	
Serviços Financeiros		0,18	0,05	0,05	0,1	0,19	0,19	0,43			0,15	0,06	1		0,06	
Segurança		0,09		0,05	0,19	0,02		0,47							0,02	
Limpeza		0,06	0,46	0,25	0,01		0,05								0,03	

*

Matriz de Recursos

Matriz Atividade

Pessoal docente	122.631.451	Ensino	159.011.648
Pessoal ã docente	32.889.517	Administração	11.413.047
Gasto com Material	6.435.398	Apoio Pedagógico e academico	10.440.887
Água	1.119.707	Serviços Bibliotecarios	5.730.271
Energia	4.637.126	Serviços Informaticos	7.131.834
Comunicação	2.837.179	Atendimento	7.441.765
Deslocações e estadas	4.667.488	Serviços Financeiros	13.915.391
Serviços de terceiros	5.196.477	Segurança	6.718.331
Conservação e reparação	848.052	Limpeza	5.976.547
Seguro	780.730		
Depreciações	9.933.746		
Combustíveis	604.862		
Desp bancárias	1.000.643		
Rendas e alugueres	17.941.686		
Outros Gastos	16.107.360		
Gastos c/ invent	148.298		

No passo a seguir, estabelecem-se as relações entre as atividades e os objetos de custeio, construindo assim, a matriz Atividade-Objeto de Custeio

	Ensino	Administ.	A. Pedag. e Academ	Serv. Bibliot	Serv. Infor.	Atendim.	Serv. Financ.	Segurança	Limpeza
Licenciatura 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Licenciatura 2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Licenciatura 3	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Licenciatura 4	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mestrado 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mestrado 2	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Manuais de apoio			✓			✓			

Figura 11 – Matriz Atividade-Objeto de Custeio

3.3. Identificação dos indutores de atividades

A identificação dos indutores de atividade é fundamental para a construção da matriz Atividade-Objeto de Custeio com coeficientes (passo 7).

▪ Ensino

Na atividade de ensino poderemos considerar como indutor o nº de alunos inscritos nos cursos de licenciatura e mestrado. Ou seja, o custo desta atividade dividido pelo total de alunos inscritos nos cursos dá-nos o gasto/aluno, que posteriormente será imputado a cada um dos cursos pelo número de alunos inscritos.

▪ Administração

Para esta actividade se elegeu como indutor de actividade o número de turmas de cada curso.

▪ Apoio Pedagógico e Académico

Esta atividade interage com todas as outras atividades da instituição, porque desempenha uma multiplicidade de funções que se relacionam ou não com os objectos de custeio. Deste modo, não se poderá definir um indutor para esta atividade. Assim, foi atribuída uma percentagem de 0,5% aos manuais de apoio e as restantes 99,5% é distribuída aos cursos usando como indutor o número de turmas.

- **Serviços Bibliotecários**

Esta atividade poderia ser imputada aos objectos de custeio tendo por base os utilizadores da biblioteca. Mas, não será possível saber quem consulta as obras dentro da biblioteca. Não havendo um registo dos alunos e professores que se servem deste espaço para o estudo. Deste modo, o gasto desta atividade é imputada através do número de alunos de cada curso.

- **Serviços Informáticos**

O ideal para esta atividade é considerar como indutor as horas trabalhadas de atividade prestadas para cada serviço. Mas não sendo possível saber as horas dispensadas para cada serviço, foi utilizado com indutor o número de turmas para cada curso.

- **Atendimento**

A esta atividade foi-lhe dada o mesmo tratamento que a atividade de apoio pedagógico e académico.

- **Serviços Financeiros**

A melhor forma de imputação do gasto desta atividade é distribuí-lo pelos objectos de custeio através do número de alunos existente em cada curso.

- **Segurança e Limpeza**

A imputação destas atividades é efetuada do mesmo modo que os serviços financeiros.

O quadro a seguir apresenta as atividades e os seus respectivos indutores:

Atividades	Indutor	Unidade
Ensino	Nº de alunos	Nº
Administração	Nº de turmas	Nº
Apoio Ped. e Acad.	-	-
Serv. Financeiros	Nº de alunos	Nº
Serv. Bibliotecários	Nº de alunos	Nº
Serv. Informáticos	Nº de turmas	Nº
Atendimento	-	-
Segurança	Nº de alunos	Nº
Limpeza	Nº de alunos	Nº

Quadro 6: Indutores de Atividade

Uma vez identificadas as atividades já pode ser construída a matriz Atividade-Objeto de Custeio.

Logo a matriz será então a seguinte:

	Ensino	Administ.	A. Pedag. e Academ	Serv. Bibliot	Serv. Infor.	Atendim.	Serv. Financ.	Segurança	Limpeza
Licenciatura 1	0,08	0,09	0,09	0,08	0,09	0,08	0,08	0,08	0,08
Licenciatura 2	0,43	0,4	0,4	0,43	0,4	0,43	0,43	0,43	0,43
Licenciatura 3	0,34	0,33	0,33	0,34	0,33	0,335	0,34	0,34	0,34
Licenciatura 4	0,11	0,12	0,12	0,11	0,12	0,11	0,11	0,11	0,11
Mestrado 1	0,03	0,04	0,035	0,03	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03
Mestrado 2	0,01	0,02	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01
Manuais de apoio			0,005			0,005			

Figura 12 – Matriz Atividade-Objeto de Custeio com coeficientes

3.4. O gasto dos objetos de custeio

Com a matriz Atividade-Objeto de Custeio com coeficientes construída e calculada a matriz Atividade, está-se em condições de calcular o gasto dos objetos de custeio, através da multiplicação destas mesmas matrizes (passo 8).

Então, a matriz Objeto de Custeio obtém-se da seguinte forma:

Matriz Atividade-Objeto de Custeio com coeficientes

	Ensino	Administ.	A. Pedag. e Academ	Serv. Bibliot	Serv. Infor.	Atendim.	Serv. Financ.	Segurança	Limpeza
Licenciatura 1	0,08	0,09	0,09	0,08	0,09	0,08	0,08	0,08	0,08
Licenciatura 2	0,43	0,4	0,4	0,43	0,4	0,43	0,43	0,43	0,43
Licenciatura 3	0,34	0,33	0,33	0,34	0,33	0,335	0,34	0,34	0,34
Licenciatura 4	0,11	0,12	0,12	0,11	0,12	0,11	0,11	0,11	0,11
Mestrado 1	0,03	0,04	0,035	0,03	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03
Mestrado 2	0,01	0,02	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01
Manuais de apoio			0,005			0,005			

*

Matriz Atividade

Matriz Objetos de Custeio

Ensino	159.011.648		Licenciatura 1	18.512.235
Administração	11.413.047		Licenciatura 2	97.075.707
Apoio Pedagógico e acadêmico	10.440.887		Licenciatura 3	77.118.038
Serviços Bibliotecários	5.730.270	=	Licenciatura 4	25.345.627
Serviços Informáticos	7.131.834		Mestrado 1	7.071.045
Atendimento	7.441.765		Mestrado 2	2.567.655
Serviços Financeiros	13.915.391		Manuais de apoio	89.413
Segurança	6.718.331			
Limpeza	5.976.547			

Obtido o gasto por objeto de custeio, de seguida apura-se o lucro ou prejuízo de cada objeto de custeio, como é demonstrado no quadro a seguir.

	Prestação serviços/vendas	Gasto	Lucro ou prejuízo	Margem Bruta %
Licenciatura 1	19.708.663	18.512.235	1.196.428	3%
Licenciatura 2	114.326.556	97.075.707	17.250.849	40%
Licenciatura 3	82.627.192	77.118.038	5.509.154	13%
Licenciatura 4	34.194.759	25.345.627	8.849.132	20%
Mestrado 1	14.763.586	7.071.045	7.692.541	18%
Mestrado 2	5.368.577	2.567.655	2.800.922	6%
Manuais de apoio	165.000	89.413	75.587	0%
Total	271.154.333	227.779.720	43.374.613	100%

Quadro 7: Cálculo do lucro ou prejuízo obtido pelo método CBA

4. Análise dos resultados

Visto que a instituição não tem um sistema de apuramento de gastos, pode-se dizer é que a contabilidade não sabe que transfere para certos objetos de custeio gastos que não lhe pertence.

Como se pode observar, a atividade de ensino, sendo a atividade principal da instituição, consome a maior parte dos recursos (cerca de 65%).

Considerando os gastos diretos e indiretos, o método CBA permite saber qual o objeto de custeio que proporciona maior rentabilidade a instituição. Verifica-se (quadro 5) que o curso de licenciatura 2 é que apresenta maior lucro (40% do total). Mas esta situação não é novidade para a UFP, pois esse curso detém mais alunos, logo goza de mais gastos.

O objeto Manuais de Apoio sobre a percentagem de lucro total não tem qualquer peso, assim pode-se dizer que não é um item que faz falta a instituição.

Com o método CBA vê-se que há distorções na atribuição dos preços das mensalidades de cada curso. Há cursos que sustentam outros cursos.

Ficou evidente a necessidade da Instituição ter um sistema de apuramento dos gastos que seja capaz de determinar quanto é que gasta cada curso ou projeto em relação ao que ele é capaz de procriar como receita, visto que, a análise de gasto vêm se tornando, cada vez mais importante. Portanto, percebe-se que, para se manterem no mercado as Instituições de Ensino Superior precisam de medidas e de se instrumentalizarem, tendo como principal objetivo eliminar gastos desnecessários.

CAPÍTULO V – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo tem como objetivo apresentar as conclusões sobre o estudo realizado atendendo a pergunta que norteou este estudo, assim como às recomendações no sentido de auxiliar a instituição UFP e trabalhos futuros.

CONCLUSÃO

Em meio onde se encontram inseridas as IES, torna-se essencial para estas instituições conhecerem profundamente os seus gastos, o que naturalmente faz-se necessária a implementação de um sistema de custeio adequado à organização, considerando que têm dificuldades quando se trata da identificação e distribuição dos gastos, que representam o maior instrumento para uma gestão financeira eficiente.

Este trabalho pretendeu implementar um sistema de custeio aplicável a organizações como as instituições de ensino superior. Apresenta-se e discute-se um modelo que permite imputar os gastos da organização, gastos com o ensino e gastos dos diversos departamentos aos objectos de custeio habituais neste tipo de instituições.

Apesar da Instituição estudada utilizar informações obtidas por meio da Contabilidade, a pesquisa demonstra que essas informações não são suficientes quanto ao controlo dos gastos, para auxiliar no processo de tomada de decisões. A falta de um sistema de custeio adequado pode comprometer a eficácia das informações, conduzindo a decisões incorretas.

Com o intuito de ajudar a UFP a suprir as suas necessidades na distribuição dos seus gastos, este estudo apresenta o método CBA, pois pode ser adotado e funciona no ambiente universitário.

Com a implementação do CBA, foi possível identificar a sua viabilidade para as IES, face às contribuições e vantagens do seu uso. Constatou-se que este sistema, quando utilizado adequadamente, constitui em poderoso instrumento de apoio a gestão, na medida em que permite o apuramento com precisão dos gastos da instituição; como foi

dito anteriormente, o CBA propicia informações importantes à gestão da Instituição, por meio da visualização global de suas atividades e gastos.

Mas para que seja possível a implementação desse método proposto pontua-se que algumas ações precisam, antes de tudo, serem tomadas. Pois existe a necessidade de se ajustar tanto a estrutura do sistema de informações, quanto à de pessoal. Pode-se dizer que o sucesso da implementação do método CBA depende principalmente do envolvimento e comprometimento dos membros da Instituição, a fim de se atingirem os objetivos propostos.

Em suma, pode-se dizer que o sistema CBA nas instituições de ensino superior é um valioso instrumento de decisão, em que gera vários relatórios, como apuramento dos resultados por curso e por período.

RECOMENDAÇÕES

Através do presente trabalho, procurou-se implementar o método CBA numa IES, a fim de superar as limitações existentes com o apuramento dos gastos. Mesmo atingindo os objetivos que se propunha, a pesquisa nunca é finita, sempre deixando margem para trabalhos futuros e levando em consideração as limitações do sistema CBA, recomenda-se o seguinte:

- Implementar o método CBA numa IES, analisando como as informações geradas pelo mesmo, podem ser utilizadas pelo método GBA/ABM
- Pesquisas semelhantes podem ser realizadas, considerando como objeto de estudo, outros sistemas de auxílio à gestão.

Para a UFP, acredita-se que este estudo vai ajuda-la a avançar para um sistema de gestão que permitirá fazer face as necessidades de informação académica, administrativa e financeira, garantindo uma melhor alocação e contratação de recursos humanos e físicos.

Pois, face às contribuições e vantagens do uso do sistema CBA, acredita-se que a implantação desse sistema na Instituição tenha bastante sucesso, considerando a necessidade de melhorar o controlo inerente às decisões financeiras para cada setor e para a Instituição como um todo.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, Paulo (2002) – *Sistema de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o Custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Guimarães, Universidade do Minho

ARMSTRONG, Peter (2002) - *The Costs of Activity-Based Management*. Department of Management, Keele University

AUBYN, António; COSTA, António; CUNHA, Joaquim (2006) - *Um Olhar Analítico sobre o Ensino Superior em Cabo Verde. Relatório de Avaliação Externa*. Praia: Comissão Instaladora da Universidade de Cabo Verde.

AZEVEDO, Ítalo; LEAL, José; PAIVA, Rodrigo (2005) – *Aplicação da metodologia de Custeio Baseado em Atividades na determinação dos custos de movimentação interna de um depósito. Estudo de caso: Aplicação a produção de petróleo offshore*. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Engenharia Industrial

BETTENCOURT, Ótávio (1999) – *O emprego do método de custeio baseado em atividades – Activity-Based Costing (ABC) – Como instrumento de apoio a decisão na área Hospitalar*. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. PPGA. Porto Alegre

BORGES, Antonio; RODRIGUES, José (2008) – *Contabilidade e finanças para a gestão*. 4ª Ed. Áreas Editora

CAIADO, António (2011) – *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 6ª Ed. Lisboa: Áreas Editora

CARVALHO, Helena; MAJOR, Maria J. (2009) – *Activity-Based Costing: Implementação num Banco Português*. Escolar Editora

COELHO, Maria M. (2003) - *O Método de cálculo de custos baseado nas atividades*. Revista de Contabilidade e Comércio, nº 214 p. 224.

COOPER, Robin (1989) - *The rise of activity-based costing – part three: How many cost drivers do you need, and how do you select them?* *Journal of Cost Management*, p. 34-46

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert (1991), “Profit Priorities from Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.

CROPPER, Paul; COOK, Roger (2000) – *Activity-Based Costing In Universities: Five Years On*. *Public Money & Management*, p. 61-68

DRUCKER, Peter F. (2000) - *Medindo o desempenho empresarial*. Harvard Business Review; Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus

ESTEVES, Carlos (2008) - *Implementação do "Activity Based Costing" na Academia Militar*. ISCTE Business School.

GONÇALVES, Márcio; CARVALHO, Paulo; REZENDE, Bruna (2006) – *Teoria e prática na implementação do método de custeio ABC na produção: um estudo de caso em uma grande empresa metalúrgica de Minas Gerais*. Bauru, SP, Brasil

INNES, John; MITCHELL, Falconer (1998) – *Custeio Baseado em Atividades: um guia prático*. Editora: Monitor

KAPLAN, Robert; ANDERSON, Steven (2004) – *Time-Driven: Activity-Based Costing*. *Harvard Business Review*, 131-138.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin (1998) - *Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*. (O. Traduções, Trad.) São Paulo: Futura.

MACHADO, Tadeu; TEIXEIRA, Tessia; MORAES, Wilson; SANTOS, Roberto (2009) - *Aplicação do Sistema de Custeio ABC no Departamento de Tecnologia de Informação do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto*.

MAJOR, Maria; VIEIRA, Rui (2009) – *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora

MARTINS, Domingos (2002) - *Custeio hospitalar por atividades: activity based costing*. São Paulo: Atlas

MARTINS, Marta; RODRIGUES, Lúcia (2004) – *O Custeio Baseado em Atividades (ABC): Implementação em PME*. Publisher Team, Lisboa

MÜLLER, C. (2001) - *Custos em Serviços*. PPGEF/UFRGS – Material de Suporte. POA

QUEIROZ, António; COSTA, Renato; GOMES, Sónia (2004) – *O ABC em uma empresa de desenvolvimento de software: um estudo de caso*. Revista contemporânea de contabilidade. p. 29-44

RAUPP, Fabiano; BEUREN, Ilse (2006) - *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, p. 76-96

ROZTOCKI, Narcyz; VELENZUELA, Jorge; PORTER, José; MONK, Robin; NEEDY, Kim (2004) - *A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies*. *Engineering Management Journal*, Vol. 16, No. 4, p. 19 - 27.

SANTOS, Luís (2006) - *Implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica numa Instituição do Ensino Superior*. Dissertação de Mestrado. ISCTE

SILVA, Marcos; CARVALHO, Thaís; RIBEIRO, Marcos; OLIVEIRA, Leonardo; LUCAS, Douglas (2010) – *Estudo do método ABC em uma empresa filial no sul de Minas*. VII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia

SILVA, Edna; MENEZES, Estera (2005) – *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. (4ª Ed. Revisada e atualizada). Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

SHIELDS, Michael (1995) – “*As Empirical Analysis of Firms: Implementation Experiences with Activity-Based Costing*” *Journal of Management Accounting Research*, 7, Fall, p. 148-166.

SOUSA, Diogo (2009) – *Implementação do Custeio Baseado nas Atividades numa PME*. Universidade de Aveiro

SOUZA, Antônio; BOINA, Terence; AVELAR, Ewerton; GUERRA, Mariana (2010). *Dificuldades identificadas na implementação do Custeio Baseado em Atividades em três empresas de Belo Horizonte/MG*.

STRUETT, Mirian; SOUZA, Antônio; RAIMUNDINI, Simone (2007) – *Aplicação do Custeio Baseado em Atividades: Estudo de caso em um laboratório de análises clínicas*. Porto Alegre

Sites de pesquisa

<http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo>

<http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/>

<http://www.minedu.gov.cv/>

ANEXOS

Anexo 1: modelo matricial sob a forma de expressões matemáticas desenvolvido por Afonso (2002)

Considerando a equação linear do tipo:

$$a_1 x_1 + a_2 x_2 + a_3 x_3 + \dots + a_n x_n = b$$

A sua representação em termos matriciais será:

$$\begin{bmatrix} a_1 & a_2 & a_3 & \dots & a_n \end{bmatrix} * \begin{bmatrix} x_1 \\ x_2 \\ x_3 \\ \dots \\ x_n \end{bmatrix} = b$$

um sistema de $m * n$ equações na forma

$$\left\{ \begin{array}{l} a_{11} x_1 + a_{12} x_2 + a_{13} x_3 + \dots + a_{1n} x_n = b_1 \\ a_{21} x_1 + a_{22} x_2 + a_{23} x_3 + \dots + a_{2n} x_n = b_2 \\ \dots \\ a_{m1} x_1 + a_{m2} x_2 + a_{m3} x_3 + \dots + a_{mn} x_n = b_m \end{array} \right.$$

1. Cálculo dos Gastos por Atividade

Os gastos por actividade resultam da multiplicação da matriz Recurso-Actividade pela matriz coluna dos recursos envolvidos, obtendo-se assim, a matriz Atividade.

$$\begin{array}{ccccc}
 \text{m Atividades} & \begin{pmatrix} \text{n recursos} \\ r_{ij} \end{pmatrix} & * & \begin{pmatrix} r_j \end{pmatrix} & = & \begin{pmatrix} a_i \end{pmatrix} \\
 & \text{Matriz Recurso} & & \text{Matriz de} & & \text{Matriz} \\
 & \text{Atividade} & & \text{Recursos} & & \text{Atividade}
 \end{array}$$

Onde:

- r_{ij} da matriz Recurso–Atividade significa a percentagem de recurso j consumida pela actividade i ;
- r_j da matriz Recursos é o montante total do recurso j ;
- a_i o gasto da actividade i ;

Na matriz Recurso-Atividade, cada elemento r_{ij} significa a proporção do indutor de recurso j afeto à actividade i e pode ser obtido pelo quociente entre o nível do indutor de recurso j afecto à actividade i e o montante total do indutor de recurso j .

$$r_{ij} = \frac{\overline{r_{ij}}}{r_j}$$

O gasto imputado a cada actividade será dado por:

$$a_k = \sum_{j=1}^n r_{ij} \times r_j \quad (1)$$

Se r^*_{ij} representar o montante do recurso j atribuído à actividade i , r^*_{ij} é definido por:

$$r^*_{ij} = r_{ij} \times r_j$$

Então, a expressão (1) poderá representar-se como:

$$a_i = \sum_{j=1}^n r^*_{ij} \quad (2)$$

2. Cálculo do gasto por Objeto de Custeio

Os gastos dos objectos de custeios resultam da multiplicação da matriz Actividade–Objeto de Custeio pela matriz coluna dos gastos por actividade.

$$\begin{array}{ccccc}
 & \begin{array}{c} m \text{ actividades} \\ \left(\begin{array}{c} a_{ki} \\ \vdots \\ \end{array} \right) \\ \text{Matriz} \\ \text{Actividade-Objeto de} \\ \text{Custeio} \end{array} & * & \begin{array}{c} \left(\begin{array}{c} a_i \\ \vdots \\ \end{array} \right) \\ \text{Matriz} \\ \text{Actividade} \end{array} & = & \begin{array}{c} \left(\begin{array}{c} P_k \\ \vdots \\ \end{array} \right) \\ \text{Matriz de} \\ \text{Objetos de Custeio} \end{array}
 \end{array}$$

Cada elemento a_{ki} , da matriz Actividade – Objeto de Custeio representa a proporção do indutor de actividade i afecto ao produto k e resulta do quociente entre o nível do indutor de actividade i respeitante ao objeto de custeio k ($\overline{a_{ki}}$) e o montante total do indutor de actividade i .

$$a_{ki} = \frac{\overline{a_{ki}}}{a_i}$$

O gasto imputado a cada objeto de custeio será:

$$P_k = \sum_{j=1}^m a_{ki} \times a_i \quad (3)$$

Se a_{ki} representar o gasto da actividade i atribuído ao produto k , a_{ki} é definido por:

$$a_{ki}^* = a_{ki} \times a_i$$

Então, a expressão (3) virá:

$$P_k = \sum_{j=1}^m a_{ki}^* \quad (4)$$

3. A matriz Recurso-Objeto de Custeio

O cálculo da matriz de objetos de custeio pode ser realizado num único passo, através da substituição da matriz Atividade pela multiplicação entre a matriz de Recurso-Atividade e a matriz de Recursos, ficando da seguinte forma:

$$k \text{ prod} \begin{pmatrix} m \text{ ativid.} \\ a_{ki} \end{pmatrix} * m \text{ ativid.} \begin{pmatrix} r \text{ recursos} \\ r_{ij} \end{pmatrix} * \begin{pmatrix} r_j \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} P_k \end{pmatrix}$$

Como o número de linhas da matriz Recurso–Atividade é igual ao número de colunas da matriz Actividade–Objeto de Custeio, as duas primeiras matrizes (matrizes de coeficientes) podem dar lugar a uma nova matriz de k linhas e n colunas, isto é, a matriz Recurso – Objeto de Custeio.

$$k \text{ Objetos de Custeio} \begin{pmatrix} n \text{ recursos} \\ X_{kj} \end{pmatrix} * \begin{pmatrix} r_j \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} P_k \end{pmatrix}$$

Nesta nova matriz, cada elemento que a compõe (x_{kj}) representa o montante de cada recurso consumido por cada objeto de custeio, levando em consideração que numa primeira fase os recursos são afectos às atividades e só depois aos objetos de custeio; x_{kj} significa a parcela do recurso j que foi distribuído pelas diferentes actividades que por sua vez contribuíram para o gasto do objeto de custeio k.

$$X_{kj} = \sum_{j=1}^m a_{kj} \times r_{ij}$$

Então, p_k poderá ser descrito da seguinte forma:

$$p_k = \sum_{j=1}^n x_{kj} \times r_j \quad (5)$$

E, se:

$$X *_{kj} = X_{kj} \times r_j$$

Então a expressão (5) virá:

$$p_k = \sum_{j=1}^n X *_{kj}$$

Substituindo, x_{kj} em (5) têm-se:

$$p_k = \sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^m a_{ki} \times r_{ij} \times r_j \quad (6)$$

Substituindo a_{ki} e r_{ij} na expressão (6) fica:

$$p_k = \sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^m \frac{\overline{a_{ki}}}{a_i} \times \frac{\overline{r_{ij}}}{r_j} \times r_j$$

Pode-se compreender de toda esta dedução matemática, que os elementos chave para o funcionamento de um modelo CBA, são os níveis de indutores utilizados para distribuir os recursos às atividades $\overline{(a_{ki})}$ e destas aos objetos de gasto $\overline{(r_{ij})}$, dado que o montante total de recursos é identificado no início do modelo.

Anexo 2: Questionário para levantamento de atividades e recursos

1. Quais as atividades desenvolvidas na IES?

2. Quais são as mais importantes?

3. É possível dividir estas atividades?

4. Descrição das atividades?

5. Qual a duração de cada uma delas?

6. Quais os recursos utilizados em cada atividade?

7. Quais os recursos que identifica como não dependentes do nível de atividade?

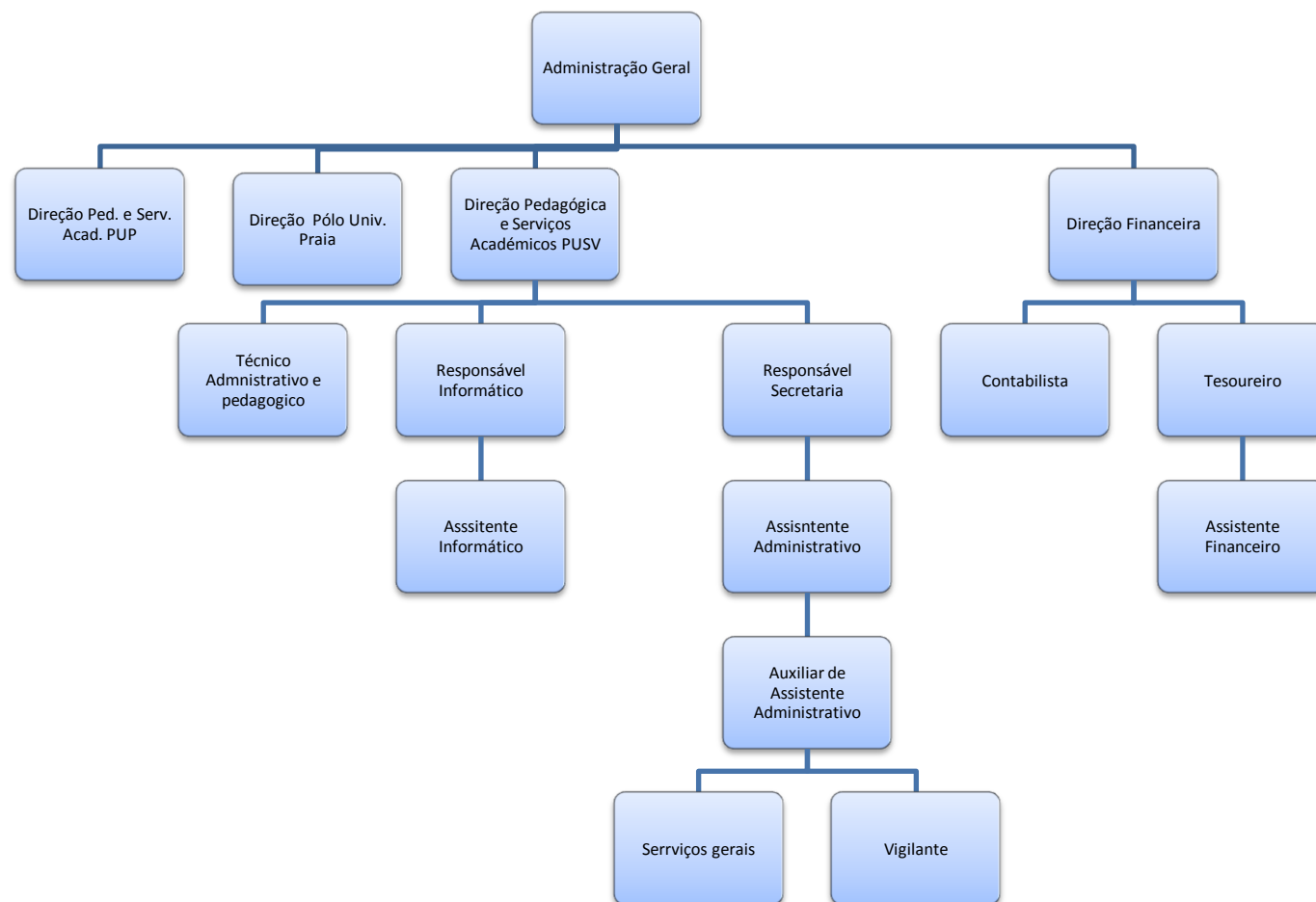
8. Qual a distribuição dos recursos pelas atividades?

9. Que fatores influenciam o nível de atividade?

10. Que fatores diferenciam os serviços?

APÊNDICES

Apêndice 1: Organigrama da IES



Apêndice 2: Guião de entrevista

Identificação da IES

1. Qual o nome da instituição?
2. Em que ano foi constituída?
3. Quantos funcionários a empresa têm?
4. Qual o volume de negócio?
5. Em que sector de actividade se enquadra a empresa?
6. Que tipo de serviço oferece?
7. Qual deles é o mais rentável?
8. Quem são os seus principais clientes?
9. Qual o período de laboração da empresa?

Identificação do sistema de custo

1. A IES adota algum sistema de custo?
2. Desde quando esta implementado?
3. Qual o sistema de custo utilizado?
4. Como avalia a importância do sistema de custo na tomada de decisão?
5. Tendo em vista as necessidades de V. Ex.^a na gestão da IES, qual a satisfação em relação ao sistema de custos utilizado?
6. Há alguma informação que V. Ex.^a necessite no dia-a-dia frente a IES que o sistema de custos não fornece?
7. Que tipos de relatórios são gerados pelo atual sistema de custos?
8. De que forma o sistema de custos dá suporte ao planeamento da IES?
9. Qual a influência do sistema de custos na decisão de desenvolver um novo curso? Ou de encerrar um curso? E de aumentar as mensalidades?
10. Porque não decidem-se pela implementação do sistema CBA?
11. Considera que haverá dificuldade em integrar o método CBA no sistema de gestão já existente?
12. Considera que a implementação do sistema numa IES é um caso de sucesso ou insucesso? Porquê?

Apêndice 3: Gastos com pessoal (valores em \$)

nº efect	Categoria	Vencimento Base	Salario de 13 meses	Outras Remunerações						Horas Extras	Total Bruto	SOAT	INPS 15%	Total Gastos
				Isenção de horario	Subsidio de alimentação	Subs. Transporte/Utilização de viatura		Subsidio Renda Casa	Subs. Turno					
						Limite	Excedente							
1	Administradora Geral	225.875	2.936.375		11.000	10.000	2.000	20.000			2.979.375	9.000	446.906	3.435.281
1	Diretora PUP	135.200	1.757.600	33.800	11.000	10.000		20.000			1.832.400	9.000	274.860	2.116.260
1	Dir. Administrativa e Financeira	125.000	1.625.000	25.000							1.650.000	9.000	247.500	1.906.500
2	Dir. Pedag e serv acad.	245.834	3.195.842	49.166							3.245.008	18.000	486.751	3.749.759
1	Resp. Biblioteca	110.417	1.435.421	22.083							1.457.504	9.000	218.626	1.685.130
2	Resp. Informatico	123.900	1.610.700								1.610.700	18.000	241.605	1.870.305
3	Tecnico Auxiliar D. Informatico	102.000	1.326.000								1.326.000	27.000	198.900	1.551.900
1	Chefe de Secretaria	50.400	655.200								655.200	9.000	98.280	762.480
3	TA Administrativo	106.000	1.378.000								1.378.000	27.000	206.700	1.611.700
7	Aux. Adminstrativo	195.000	2.535.000								2.535.000	63.000	380.250	2.978.250
4	Aux. Adm. Biblioteca	125.200	1.627.600								1.627.600	36.000	244.140	1.907.740
2	Resp. Contabilidade	130.000	1.690.000								1.690.000	18.000	253.500	1.961.500
4	TA Administ./Financeiro	129.600	1.684.800								1.684.800	36.000	252.720	1.973.520
1	Est. Aux. Admninst.	18.000	108.000								108.000	9.000	16.200	133.200
1	Est. Aux. Admninst./Financ.	20.000	120.000								120.000	9.000	18.000	147.000
1	Est. Aux. D. Informat.	18.000	54.000								54.000	9.000	8.100	71.100
8	Ajud. Serviços Gerais	135.500	1.761.500	5.500	3.750						1.770.750	72.000	265.613	2.108.363
10	Segurança	186.340	2.422.420						15.000	23.040	2.460.460	90.000	369.069	2.919.529
53	Total	2.182.266		135.549	25.750	20.000	2.000	40.000	15.000	23.040	28.184.797	477.000	4.227.720	32.889.517

		Salarios	coef.
Gastos com pessoal		5.551.541	0,17
Pessoal n docente	32.889.517	5.361.459	0,16
Pessoal docente	122.631.451	3.592.870	0,11
	155.520.968	3.493.305	0,11
		3.873.930	0,12
		5.988.520	0,18
		2.919.529	0,09
		2.108.363	0,06
		32.889.517	1

Para os estagiários os meses de laboração são: 6 meses para o estagiário Aux. Administrativo; 3 meses para o estagiário Aux. do Dep. Financeiro; e 6 meses para o estagiário Aux. Administrativo/Financeiro.

Apêndice 4: Gasto com Material

	Consumo	Coef.
Administração	139.908	0,02
Ap. Ped. e Acad.	209.862	0,03
S. Bibliotecarios	69.954	0,01
S. Informaticos	69.954	0,01
Atendimento	559.631	0,09
S. Financeiros	349.770	0,05
Ensino	2.098.617	0,33
Limpeza	2.937.703	0,46
	6.435.398	1

Apêndice 5: Água

	Consumo	Coef
Ensino	447.883	40%
Administ	55.985	5%
Apoio Ped	55.985	5%
Serv Bibliot	55.985	5%
Serv Inform	55.985	5%
Atendimento	55.985	5%
Serv Financ	55.985	5%
Segurança	55.985	5%
Limpeza	279.927	25%
	1.119.707	100%

Apêndice 6: Energia

Ensino	20%	927.425
Administ	5%	231.856
Apoio Ped	10%	463.713
Serv Bibliot	10%	463.713
Serv Inform	15%	695.569
Atendimento	10%	463.713
Serv Financ	10%	463.713
Segurança	19%	881.054
Limpeza	1%	46.371
	100%	4.637.126

Apêndice 7: Comunicação

Ensino	0,14	383.084
Administração	0,14	407.694
Apoio Ped	0,20	570.671
Serv Bibliotecarios	0,05	139.826
Serv Informaticos	0,11	319.083
Atendimento	0,16	440.403
Serv Financeiros	0,19	525.978
Segurança	0,02	50.440
	1	2.837.179

Apêndice 8: Deslocações e estadas

	Quilometros percorridos	%
Administração	1.567.064	0,34
Apoio Ped	885.835	0,19
Serv Bibliotecarios	221.459	0,05
ServInformaticos	442.918	0,09
Atendimento	442.918	0,09
Serv Financeiros	885.835	0,19
Limpeza	221.459	0,05
	4.667.488	1,00

Apêndice 9: Serviços de Terceiros

Apoio Ped	0,09	2.454.021
Serv Financ	0,43	463.406
Segurança	0,48	2.224.008
	1,00	5.141.435

Apêndice 10: Dpreciações

	Edifício	Eq. Basico	Eq. transporte	Eq. Administ.	AF. Intangiveis	Total	%
Ensino	849.904	1.236.478			51.869	2.138.251	0,21
Administração		50.300	1.188.055	261.716	25.935	1.526.005	0,15
Apoio Ped		75.450		2.081.996	25.935	2.183.380	0,22
Serv Bibliot		490.484		264.062	25.935	780.481	0,08
Serv Informat		75.450		523.432	51.869	650.751	0,07
Atendimento		100.600		1.046.863	25.935	1.173.398	0,12
Serv Financeiros		125.750		1.044.517	311.214	1.481.481	0,15
<i>Total</i>	849.904	2.154.511	1.188.055	5.222.586	518.690	9.933.746	1

Apêndice 11: Combustíveis

Ensino	83.547	0,14
Administração	340.277	0,56
Apoio Ped	33.419	0,06
Serv Bibliot	33.419	0,06
Serv Informat	47.343	0,08
Atendimento	33.419	0,06
Serv Financeiros	33.419	0,06
	604.842	1

Apêndice 12: Rendas e alugueres

Ensino	17.808.342	0,99
Administração	133.344	0,01
<i>Total</i>	17.941.686	1,00

Apêndice 13: Outros Gastos

Ensino	77%	12.402.667
Administ	4%	644.294
Apoio Ped	2%	322.147
Serv Bibliot	2%	322.147
Serv Inform	2%	322.147
Atendimento	2%	322.147
Serv Financ	6%	966.442
Segurança	2%	322.147
Limpeza	3%	483.221
	100%	16.107.360

Apêndice 14: calculo dos coeficientes da matriz Atividade-Objeto de Custeio

Ensino

	nº de alunos	%	
Licenciatura 1	158	0,08	12.341.848
Licenciatura 2	833	0,43	65.068.097
Licenciatura 3	643	0,34	50.226.634
Licenciatura 4	208	0,11	16.247.496
Mestrado 1	55	0,03	4.296.213
Mestrado 2	20	0,01	1.562.259
Total	1917	1,00	149.742.547

Apoio pedagógico e Acadêmico

	nº de Turmas		
Licenciatura 1	5	1.020.526	0,09
Licenciatura 2	23	4.694.421	0,40
Licenciatura 3	19	3.878.000	0,33
Licenciatura 4	7	1.428.737	0,12
Mestrado 1	2	408.211	0,03
Mestrado 2	1	204.105	0,02
Manuais de apoio		58.462	0,01

Atendimento

	nº de alunos		
Licenciatura 1	158	661.095	0,08
Licenciatura 2	833	3.485.394	0,43
Licenciatura 3	643	2.690.406	0,33
Licenciatura 4	208	870.302	0,11
Mestrado 1	55	230.128	0,03
Mestrado 2	20	83.683	0,01
Manuais de apoio		40.307	0,01

Serviços bibliotecários

	nº de alunos		
Licenciatura 1	158	0,08	558.650
Licenciatura 2	833	0,43	2.945.289
Licenciatura 3	643	0,34	2.273.494
Licenciatura 4	208	0,11	735.438
Mestrado 1	55	0,03	194.467
Mestrado 2	20	0,01	70.715

Serviços financeiros

	Nº de alunos	%
Licenciatura 1	158	0,08
Licenciatura 2	833	0,43
Licenciatura 3	643	0,34
Licenciatura 4	208	0,11
Mestrado 1	55	0,03
Mestrado 2	20	0,01

Segurança

	nº de turmas	
Licenciatura 1	5	0,09
Licenciatura 2	23	0,40
Licenciatura 3	19	0,33
Licenciatura 4	7	0,12
Mestrado 1	2	0,04
Mestrado 2	1	0,02

Limpeza

	nº de turmas	
Licenciatura 1	5	0,09
Licenciatura 2	23	0,40
Licenciatura 3	19	0,33
Licenciatura 4	7	0,12
Mestrado 1	2	0,04
Mestrado 2	1	0,02